

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Предпринимательское и трудовое право»

(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки)

Правовое обеспечение предпринимательской деятельности

(направленность (профиль))

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

на тему Досудебный порядок урегулирования налоговых споров между предпринимателями и государством

Студент

Е.А. Каминская

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный
руководитель

кандидат юридических наук, доцент Е.В. Чуклова

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2021

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Общая правовая характеристика налогового спора.....	9
1.1 Понятие и особенности налогового спора как правоотношения. Категории налоговых споров	9
1.2 Способы разрешения налоговых споров и защита прав предпринимателей при их возникновении в Российской Федерации и за рубежом.....	13
Глава 2 Практика применения досудебного урегулирования споров между предпринимателем и налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля.....	25
2.1 Процессуальные нарушения при проведении проверок и способы их урегулирования.....	25
2.2 Разрешение споров, связанных с неправомерными действиями должностных лиц.....	39
2.3 Урегулирование спора на этапе обращения предпринимателя в налоговый орган	46
Глава 3 Проблемы урегулирования налоговых споров на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки.....	51
3.1 Особенности представления предпринимателями возражений и дальнейшие перспективы обжалования.....	51
3.2 Актуальность и порядок процедуры обжалования решений налоговых органов, принятых по результатам рассмотрения возражений предпринимателей.....	58
3.3 Возможные пути усовершенствования системы досудебного урегулирования налоговых споров, возникающих по результатам налоговых проверок.....	64
Заключение.....	70
Список используемой литературы и используемых источников.....	73

Введение

Актуальность и научная значимость данной работы определяется особой ролью процедуры досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками, как одного из средств закрепления принципов законности в деятельности налоговой системы. Это выражается в повышении уровня защиты прав и законных интересов граждан и юридических лиц в сфере налоговых правоотношений.

Нельзя не отметить роль досудебного урегулирования и для самой налоговой системы России в виде осуществления наиболее эффективного контроля за качеством работы налоговых органов. Анализ спорных ситуаций и результаты их разрешения способствует быстрому реагированию руководства инспекций на обращения налогоплательщиков, не доводя начинающийся конфликт до письменной жалобы. Урегулирование спора на этапе обращения налогоплательщика, в свою очередь, способствует снижению количества жалоб налогоплательщиков в судебные органы. В условиях часто происходящих изменений в российском налоговом законодательстве, связанных с изменениями, происходящими в социальной и общественной жизни государства, неизбежно выявление противоречий и коллизий в налоговых правоотношениях.

Желание налогоплательщика получить прибыль и уменьшить свои налоговые обязательства перед государством является частой причиной конфликта частных и публичных интересов. Учитывая данные нюансы, налоговые споры становятся частым явлением, что предусматривает установление прозрачного, последовательного порядка их рассмотрения и, в свою очередь, нуждается в научном осмыслении категории «досудебный порядок» урегулирования налоговых споров.

Во все времена и в рамках урегулирования любых общественных отношений преимущество имели примирительные процедуры. Обсуждения

вопроса о возможности использования таких способов при урегулировании налоговых споров также актуально в разрешении разногласий на условия, когда удовлетворены оба субъекта взаимоотношений, как государство, так и налогоплательщик.

Исследование данного вопроса возможно путем таких споров, возникающих как на этапе проведения мероприятий налогового контроля, так и оформления их результатов. В настоящее время законодательно закреплена процедура их досудебного урегулирования. И в интересах государства развивать институт примирительных методов при урегулировании налоговых конфликтов, поскольку именно на этом этапе решается вопрос о своевременности и полноте поступления налогов в доходную часть бюджета.

В процессе исследования использованы научные познания в области налогового права и процесса, относящиеся к мероприятиям налогового контроля; видов и порядка проведения налоговых проверок; рассмотрения их материалов; дальнейшего производства по жалобам налогоплательщика в вышестоящем налоговом органе.

Следствием решения отмеченных теоретических и практических вопросов будет являться более эффективное разрешение налоговых споров, исключение фактов злоупотребления должностными полномочиями налоговых органов, исключение случаев нарушения прав налогоплательщика, сохранение возможности осуществления налогоплательщиком нормальной хозяйственной деятельности.

При этом, представляется перспективным переход к процедуре урегулирования налоговых споров полностью без участия суда, путем развития примирительных процедур, а также рассмотрения споров обособленным, независимым подразделением в федеральных округах.

Достижение стратегической цели означает реализацию такого подхода к процессу урегулирования налоговых споров, который обеспечит:

законность и обоснованность решений налоговых органов; эффективность и объективность разрешения налоговых споров; развитие примирительных процедур; мотивацию к внесудебному разрешению налоговых споров; эффективное использование информационных технологий.

Объектом исследования выступают общественные отношения, функционирующие в сфере обжалования ненормативных актов, вынесенных налоговыми органами, а также действий (бездействий) должностных лиц налоговых органов.

Предметом исследования являются правовые нормы, устанавливающие порядок: досудебного урегулирования; проведения мероприятий налогового контроля и оформления их результатов; представление возражений на акты налоговых проверок; актуальная судебная практика по вопросам обжалования предпринимателями ненормативных актов, а также действий (бездействий) должностных лиц налоговых органов.

Цель исследования заключается в определенности теоретического обоснования понятию «налоговый спор», в обосновании положений, которые применяются зарубежными странами при урегулировании спорных вопросов, имеющих место в налоговых правоотношениях и могут быть использованы в качестве способов совершенствования налогового законодательства, а также при реорганизации налоговой системы путем выделения из нее независимой структуры, рассматривающей споры в досудебном порядке.

Задачами исследования являются:

- определение понятия «налоговый спор», проведение анализа категорий налоговых споров и рассмотрение их особенностей;
- раскрытие правовой сущности процедуры досудебного урегулирования споров;
- исследование процедуры урегулирования разногласий в сфере налогообложения за рубежом;

- исследование процедуры разрешения налоговых споров, закрепленной в российском законодательстве;
- определение проблем урегулирования споров на этапе обращения налогоплательщика в налоговый орган.

Теоретико-методологическую основу исследования составили научные положения, разработанные в трудах: М.В. Аракеловой, А.Б. Зеленцова, Л.А. Николаевой, С.В. Овсянникова, С.Г. Пепеляева, А.К. Соловьевой, И.Ю. Третьяка, Е.И. Цацулиной, И.В. Цветкова, Ц.А. Шамликашвили, Д.А. Шинкарьюк, Д.М. Щекина, использованы работы ученых в области административного права (Д.Н. Бахрах, Н.Ю. Хаманевой).

Зарубежная доктрина разрешения налоговых споров представлена в работах и статьях О.А. Борзуновой, А.М. Бурцевой, Е.А. Каминской, А.Р. Юлдашева, L.T. Jesus, Karima Sid Ahmed, Marc Quaghebeur, Ossi Naapaniemi, Lauri Lehmusoja and Meeri Tauriainen.

Базовыми для настоящего исследования послужили также нормативные правовые акты Российской Федерации за период с 1991 по 2021 годов, регулирующих процедуры рассмотрения налоговых споров, а также закрепляющих правовой статус участников таких споров; актов Конституционного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации; судебной-арбитражной практики; статистических данных Федеральной налоговой службы Российской Федерации, а также Верховного Суда Российской Федерации о результатах досудебного и судебного порядков рассмотрения налоговых споров; писем Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы России; а также личный опыт участия в рассмотрении налоговых споров, как на досудебной стадии его развития, так и в суде.

Исследование произведено с использованием диалектического метода познания, общенаучных методов (описание, сравнение, анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, обобщение) и частно-научных (историко-

правовой, сравнительно-правовой, формально-юридический, анализ документов) методов.

Научная новизна выражается комплексным подходом к работе по теоретическому исследованию понятия «налогового спора» и практическому исследованию проблем досудебного урегулирования в России, прежде всего, на стадии рассмотрения результатов налоговых проверок.

Положения, выносимые на защиту:

Во-первых, для придания юридической значимости досудебному урегулированию налоговых споров, назрела необходимость законодательного закрепления определения понятия «налоговый спор» в налоговом законодательстве.

Во-вторых, применение в России альтернативных форм урегулирования споров, используемых в зарубежных странах, таких, как: консультации, переговоры, протоколы разногласий, посредничество, проекты мирового соглашения, примирительные и согласительные процедуры, в качестве механизма перспективного развития медиации между налогоплательщиком и государством.

В-третьих, необходимо создание такого института рассмотрения налоговых споров, который основан на принципах беспристрастности и объективности в оценке разногласий между субъектами налоговых правоотношений на всех этапах досудебного урегулирования.

В работе на основе сравнения досудебного урегулирования налогового спора в России с видами и порядком аналогичной процедуры в ряде зарубежных стран обосновывается необходимость ее модернизации и преобразования.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что в ней сформулированы положения, которые в своей совокупности дают определенное представление о понятии и основаниях налоговых споров, в

сравнении со смежными понятиями категорий споров, а также юридической природе их досудебного урегулирования.

Практическая значимость исследования заключается в том, что содержащиеся выводы и предложения могут быть использованы в практической деятельности органов законодательной и исполнительной власти, а также в выявлении проблем досудебного урегулирования споров на всех стадиях налогового контроля.

Достоверность и обоснованность результатов исследования обеспечивались использованием информации, опубликованной в официальных источниках, систематизированными практическими результатами собственной деятельности по досудебному рассмотрению налоговых споров на всех инстанциях обжалования.

Апробация и внедрение результатов работы велись в течение всего исследования. Его результаты докладывались на следующей конференции: Международная научно-практическая конференция «Актуальные проблемы права и правоприменения», 21–22 ноября 2019 года, по адресу: Самарская область, г. Тольятти, ул. Ушакова, д. 57, корпус Э (в здании Института права ТГУ).

Основные результаты исследования представлены в следующей публикации: Каминская Е.А. Причины конфликтных ситуаций, вытекающих из налоговых правоотношений и способы досудебной защиты прав налогоплательщиков в России и за рубежом // Молодой ученый. 2021. № 11 (353). С. 86-90.

Работа состоит из введения, 3 глав, включающих 8 параграфов, заключения, списка используемой литературы и используемых источников.

Глава 1 Общая правовая характеристика налогового спора

1.1 Понятие и особенности налогового спора как правоотношения. Категории налоговых споров

Спор между государством (в лице налоговых органов) и участниками налоговых правоотношений (в лице налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов, налоговых агентов) по поводу правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, сборов и страховых взносов в фонды пенсионного, социального и обязательного медицинского страхования представляет собой налоговый спор.

Вместе с тем, содержание понятия «налоговый спор» законодательно не закреплено. В современной юридической литературе чаще всего встречается определение данного понятия, сформулированное С. В. Овсянниковым, как «протекающего в установленной законом форме и разрешаемого компетентным государственным органом юридического спора (спора о субъективном праве) между государством, с одной стороны, и иными участниками налогового правоотношения - с другой, связанного с исчислением и уплатой налогов» [14, с. 145].

При активно развивающемся налоговом законодательстве, какое мы имеем на сегодняшний день, теоретически существует необходимость все-таки раскрыть понятие «налоговый спор» и закрепить его законодательно. Несмотря на многочисленную полемику вокруг данной проблемы, на наш взгляд, наиболее правильным будет определение налогового спора, как конфликта, имеющего место между субъектами налоговых правоотношений, касающимся правомерности актов и действий должностных лиц налогового органа, – с одной стороны, и претензий к налогоплательщику по исполнению им своих обязанностей, – с другой.

Налоговый спор можно отнести к публично-правовым спорам. С другой стороны, налоговый спор можно отнести и к административно-правовому спору. Л. А. Николаева и А. К. Соловьева считают, что «публично-правовой спор возникает в случае нарушения субъектом государственной власти или местного самоуправления субъективных публичных прав граждан и организаций. Такое нарушение может стать результатом действия субъекта публичной власти, издания им нормативного или индивидуального правового акта государственного или местного самоуправления, регулирующего государственные, административные, избирательные, финансовые, налоговые, земельные, трудовые правоотношения. Спор может возникнуть и из-за бездействия субъекта публичного управления, невыполнения им своих обязанностей» [12, с.22].

В свою очередь, на сегодняшний день в отечественной юридической науке не разрешен вопрос об основании публично-правового спора. Так, Н. В. Сухарева называет в качестве основания административно-правового спора «любой юридический факт, послуживший основанием для возникновения, изменения или прекращения административного правоотношения. При этом в отличие от спора гражданско-правового административный спор возникает лишь тогда, когда основанием является такая разновидность юридических фактов, как правомерные и неправомерные действия определенных лиц» [40, с. 56]. Н.Ю. Хаманева считает, что основанием для возникновения административного спора является «обращение гражданина в форме жалобы, которая рассматривается как реакция лица на нарушение его прав и свобод в сфере государственного управления» [42, с. 4].

В налоговом законодательстве основанием налогового спора считается «предполагаемое нарушение прав лиц, как основание обжалования актов налоговых органов, действий или бездействий их должностных лиц: каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного

характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права» [10].

Основанием налогового спора является юридический факт.

Налоговый спор может возникнуть с одной стороны, по инициативе налогоплательщика, с другой стороны, по инициативе государственных органов. В первом случае, основанием спора будет являться предполагаемое нарушение прав налогоплательщиков, связанных с изменением налогового законодательства, а также неправомерных и необоснованных действий должностных лиц. А неисполнение или нарушение самими налогоплательщиками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, будет являться основанием спора во втором случае.

Основания налоговых споров можно объединить в две группы:

а) споры по обжалованию актов налоговых органов:

- 1) решений о привлечении и решений об отказе в привлечении к налоговой ответственности;
- 2) решений о взыскании налога, сбора, пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика;
- 3) решений об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога;
- 4) решений о приостановлении операций по движению денежных средств по счетам налогоплательщиков;
- 5) решения по итогам рассмотрения жалоб.

б) обжалование действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов:

- 1) неправомерное изъятие документов и предметов;
- 2) неправомерный арест имущества;
- 3) необоснованное направление требования об уплате недоимки, пени, санкций или письменного налогового уведомления;

- 4) неправомерное взыскание налога за счет денежных средств на счетах в банке;
- 5) неправомерный отказ в приеме налоговой декларации;
- 6) нарушение срока проведения налоговой проверки;
- 7) неправомерный отказ в возврате излишне уплаченной суммы налога;
- 8) неправомерное приостановление операций по расчетным счетам;
- 9) необоснованное применение обеспечительных мер;
- 10) иные.

Д. А. Шинкарюк определяет налоговый спор, как «разногласие, возникающее на основе специфических юридических фактов между налогоплательщиком и уполномоченным государственным органом по поводу рассмотрения законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) последнего» [56, с. 15].

Е. И. Цацулина считает налоговый спор «типом налоговых правоотношений, характеризующимся наличием противоречий между налогоплательщиком и налоговым органом, вызванным конфликтом интересов в сфере налогообложения либо различием взглядов на правомерность контрольных и организационно-распорядительных действий налоговых органов» определяет налоговый спор [53, с. 19-20].

А. Б. Зеленцов считает «разногласием между субъектами правовых отношений по поводу различно понимаемых взаимных прав и обязанностей в связи с предполагаемым нарушением либо оспариванием в процессе реализации права, в том числе посредством правоприменения, направленного на урегулирование конкретных ситуаций» [4, с. 39].

Следует отметить, что из существующих на сегодняшний день в юридической и специальной литературе понятий «налоговый спор», в целях настоящего исследования наиболее близким по содержанию при обжаловании юридических фактов именно в системе налогообложения предлагается понимать налоговый спор, как разногласие между налоговыми

органами и налогоплательщиками при их взаимодействии в рамках законодательства о налогах и сборах.

Рассмотрим ситуации, при которых возможно возникновение налогового спора:

- при уплате налогов,
- при действиях, связанных с возвратом излишне уплаченных сумм,
- при постановке на налоговый учет,
- при проведении налоговых проверок,
- при оформлении результатов проверки,
- при взыскании материального ущерба.

Наиболее частыми причинами конфликтов такого рода являются:

- не соблюдение сроков представления налоговой отчетности;
- нарушение требований к заполнению форм отчетности;
- ошибки в представленных сведениях, влекущие неверное исчисление сумм налога;
- нарушения законодательства, установленные при проведении проверок;
- необоснованное применение штрафных санкций;
- предоставление налоговых льгот.

1.2 Способы разрешения налоговых споров и защита прав предпринимателей при их возникновении в Российской Федерации и за рубежом

Налоговое законодательство гарантирует всем участникам налоговых правоотношений административную и судебную защиту их прав и законных интересов. Л. А. Николаева и А. К. Соловьева рассматривают «защиту прав налогоплательщиков, как возможность их обращения в государственные органы для рассмотрения законности и оценки действий либо бездействия

налоговиков по отношению к налогоплательщику» [12, с. 22]. При возникновении разногласий с государственными органами власти налогоплательщики могут использовать досудебную и судебную форму защиты своих прав.

Досудебная форма защиты заключается в том, что каждый налогоплательщик, если считает, что его права были нарушены, вправе обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц.

При рассмотрении споров в досудебном порядке учитываются следующие нюансы:

- в соответствии с пунктом 2 статьи 138 Налогового кодекса РФ, рассмотрение налоговых споров в суде допускается после обжалования в вышестоящем налоговом органе;
- жалобы по налоговым спорам подаются в вышестоящий налоговый орган в течение 1 года с момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Жалобу либо апелляционную жалобу на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вышестоящий налоговый орган рассматривает в течение одного месяца со дня ее получения. При необходимости получения дополнительных документов от нижестоящего налогового органа, срок рассмотрения жалобы может быть продлен на один месяц.

Решение по жалобе на действия (бездействие) должностных лиц налогового органа должно быть принято в течение 15 рабочих дней со дня поступления в вышестоящий налоговый орган. При наличии оснований этот срок также может быть увеличен на 15 дней.

Налогоплательщик вправе отозвать свою жалобу полностью либо в части до момента вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе.

В определенных случаях вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу в присутствии лица, ее подавшую. Это прямо предусмотрено положениями налогового законодательства. Как правило, это может иметь место при наличии противоречий между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа.

Участие заявителя в рассмотрении его жалобы предусмотрено только в случае обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности.

Налогоплательщик может ходатайствовать о рассмотрении жалобы в его присутствии. Однако необходимость такого участия оценивается вышестоящим налоговым органом, исходя из каждой конкретной ситуации.

Вышестоящий налоговый орган в соответствии с положениями пункта 3 статьи 140 Налогового кодекса РФ вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения,
- отменить акт налогового органа полностью или в части,
- отменить решение и принять новое решение по делу,
- признать неправомерными действия или бездействие должностных лиц налоговых органов [10].

При несоблюдении заявителем жалобы следующих условий, вышестоящий налоговый орган оставляет жалобу без рассмотрения:

- если в жалобе отсутствует предмет обжалования или акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его

должностных лиц, которые привели к нарушению прав лица, подавшего жалобу;

– если жалоба подана с нарушением срока и отсутствует ходатайство о его восстановлении;

– если отказано в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы;

– если поступил отзыв жалобы;

– если жалоба подана по тем же основаниям;

– если до принятия решения по жалобе нижестоящий налоговый орган сообщил об устранении нарушения прав лица, подавшего жалобу;

– если судом разрешен спор о том же предмете и по тем же основаниям;

– если отсутствует подпись лица, подавшего жалобу, либо его представителя;

– если отсутствуют документы, подтверждающие полномочия представителя;

– если до принятия решения по жалобе организация, подавшая жалобу, исключена из Единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа или ликвидирована либо получены сведения о смерти физического лица, подавшего жалобу [10].

Оставление жалобы без рассмотрения не препятствует повторному обращению лица с жалобой в сроки, установленные налоговым законодательством для подачи соответствующей жалобы, за исключением отзыва жалобы и подачи жалобы по тем же основаниям.

Следует отметить, что по сравнению с рассмотрением дела в суде, досудебное урегулирование спора имеет ряд преимуществ:

– отсутствует госпошлина;

– налогоплательщик может самостоятельно оформить жалобу;

– ограничен срок рассмотрения;

- результат рассмотрения жалобы исполняется незамедлительно;
- имеется возможность приостановить исполнение обжалуемого решения;
- наличие права на подачу повторной жалобы (в случае устранения причин, по которым она была оставлена без рассмотрения).

Помимо этого, в рамках досудебного урегулирования налогового спора, у налогоплательщика имеется возможность представить разногласия по акту проверки, до принятия налоговым органом окончательного решения по ее результатам, в виде письменных возражений.

Возражения на акт проверки направляются непосредственно в инспекцию, проводившую налоговую проверку. У налогоплательщика есть один месяц для подачи возражений. Указанный месяц отсчитывается от момента получения акта. Моментом получения акта следует считать дату проставления на самом акте налогоплательщиком или его представителем расписки, или шестой день с даты отправки налоговым органом почтового отправления с актом с обязательным уведомлением о его получении.

Возражения подаются в письменном виде с приложением копий документов, подтверждающих доводы возражений.

Нередко при наличии возражений в ходе рассмотрения актов налоговые органы признают правомерными отдельные доводы налогоплательщика. В некоторых случаях, особенно после рассмотрения возражений налогоплательщика, могут быть назначены дополнительные мероприятия налогового контроля. Результаты таких мероприятий оформляются в виде отдельного документа – «Дополнения к акту налоговой проверки».

Результаты дополнительных мероприятий налогового контроля также могут быть предметом для подачи возражений.

Необходимо отметить, что при рассмотрении результатов налоговой проверки налогоплательщик вправе предоставить устное несогласие с

выводами, изложенными как в акте проверки, так и в дополнении к акту. Устные возражения фиксируются при рассмотрении материалов проверки в протоколе. На этой стадии налогоплательщик также может представить дополнительные подтверждающие документы.

В случае несогласия с результатом рассмотрения его жалобы, налогоплательщик имеет право в срок, не позднее трех месяцев со дня принятия решения вышестоящим налоговым органом, подать жалобу в Федеральную налоговую службу Российской Федерации или в соответствии с пунктом 4 статьи 138 Налогового кодекса РФ в арбитражный суд по месту нахождения налогового органа.

Очевидно, что досудебный порядок урегулирования налоговых споров обеспечивает более быстрое рассмотрение жалоб, чем судебные органы, что, в свою очередь значительно снижает судебную нагрузку, экономит финансовые и временные затраты заявителей и гарантирует защиту прав налогоплательщиков.

Вместе с тем, при наличии в досудебном урегулировании современных подходов, система досудебного урегулирования в России имеет свои недостатки.

С принятием федерального закона от 27.07.2006 № 137 ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» процедура досудебного урегулирования получила начало своего развития, однако, сам процесс на сегодняшний день строго не регламентирован. При рассмотрении налоговых споров вышестоящий налоговый орган опирается на нормы налогового законодательства, содержащиеся в разных главах, разделах, частях. Отсутствие определенного порядка, процессуальные положения которого закреплены на законодательном уровне, затрудняет рассмотрение дел при досудебном урегулировании налоговых конфликтов [17].

Нормы материального права при разрешении налоговых споров используются налоговым органом в соответствии с рекомендациями и разъяснениями самой Федеральной налоговой службы, что уменьшает шансы налогоплательщика на разрешение спора в его пользу.

Открытость и законность досудебного урегулирования налоговых споров является своего рода гарантией для реализации права налогоплательщиками на свою защиту.

«Правоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками должны развиваться в духе партнерства», – считают современные авторы теории примирительных процедур, сравнивая системы таких отношений в различных странах.

И. В. Цветков, опираясь на налоговую практику стран дальнего зарубежья, доказывает, что «долговременный опыт налогового сотрудничества, построенного на взаимном доверии, консультировании и заключении соглашений, не только вписывается в систему административного права, но и удачно реализуется на практике в таких развитых экономических странах, как Швейцария и Нидерланды. При этом подобные подходы выгодны не только для бизнес-сообщества, инвестиционного климата страны, ее экономики, но и для государственного бюджета, а главное — для налоговых органов и судов» [54, с. 24].

Д. М. Щекин пропагандирует опыт налогового законодательства Армении, которое «предусматривает материальную ответственность должностных лиц налоговых органов, виновных в том, что компании умышленно начислили и предъявили к уплате недоимки в завышенном по сравнению с законом размере (метод взаимной ответственности)» [57, с. 369].

М. В. Аракелова обращает внимание на то, что «рассматривая альтернативные способы урегулирования налоговых конфликтов, необходимо понимать, что понятие спора, вытекающего из налоговых правоотношений, шире понятия налогового спора. Так, налоговый спор

(конфликт) возникает между субъектами налогового правоотношения при наличии соответствующего решения, вынесенного компетентным органом, установившим факт совершения правонарушения. При этом спорная (конфликтная) ситуация, вытекающая из налоговых правоотношений, может возникнуть уже на стадии подачи налоговой декларации, проведении и фиксации результатов мероприятий налогового контроля (к примеру, написание акта налоговой проверки), реализации иных контрольных мероприятий (в ходе осуществления налогового мониторинга), т. е. до принятия ненормативного правового акта налогового органа» [1, с. 69].

На сегодняшний день существуют следующие альтернативные формы урегулирования споров: консультация, переговоры, протокол разногласий, посредничество, мировое соглашение, примирительная и согласительная процедура, институт омбудсмана, экспертиза или заключение эксперта, независимая оценка вопросов права или фактов, судебные конференции, инспекция или регулятивный орган, досудебное совещание по урегулированию споров и другие.

Ossi Naaraniemi, Lauri Lehmusojä and Meeri Tauriainen, характеризуя досудебное рассмотрение налоговых споров в Финляндии, обращают внимание «на право налогоплательщиков обращаться в налоговые органы с обсуждением и аргументацией своей позиции по вопросам проведения налоговых контрольных мероприятий. В случае выявления нарушений административный орган позволяет налогоплательщику исправить допустимые ошибки, выявленные после налогообложения, чтобы без необходимости не инициировать налоговый процесс. Кроме обсуждения допущенных ошибок, налогоплательщик имеет право обжаловать акт налогового органа в Налоговом Исправительном Совете» [62, с. 115].

Во Франции имеют место разнообразные процедуры рассмотрения налоговых споров. Институт медиации в налоговой сфере осуществляет свою деятельность с 2002 года.

Медиатором разбираются жалобы и обращения, относящиеся к деятельности Министерства экономики, финансов и их должностных лиц.

По результатам изучения дела, медиатор не обладает полномочиями по рассмотрению дела по существу. Также он не может отменить решение налогового органа и контролировать исполнение обязанностей должностными лицами налоговых органов. Он лишь предлагает возможные варианты решения разбираемого дела.

По мнению Karima Sid Ahmed, во Франции «медиативный порядок урегулирования налоговых споров дает место особым формам договорных отношений между налогоплательщиком и государством» [60].

Jesus Lopez Tello, исследуя досудебную процедуру Испании и Португалии, поясняет, что «в Испании для разрешения налогового спора, налогоплательщик обязан обратиться в Налоговый суд, который по своей сути является экономико-административным органом. Вместе с тем, в Испании на законодательном уровне запрещено обращение в суды за защитой своих прав и интересов, без обязательной процедуры досудебного урегулирования спора (как и в Российской Федерации). Относительно Португалии, досудебное разрешение административного спора имеет исключительно формальный характер, является бесплатным. Согласно процедуре досудебного разрешения спора, налогоплательщик направляет свою жалобу в Административный суд. Однако четко регламентированного срока на ответ от налогового органа нет, и срок может растянуться до нескольких лет» [59, с. 269].

По мнению И. Ю. Третьяка, «примером эффективного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков с целью минимизации количества налоговых споров имеет Ирландия. В соответствии с принципами досудебного урегулирования административных споров, ирландская система права предусматривает так называемое «право на сделку», которое выражается в процедуре взаимного соглашения. Данный принцип

выражается в соотношении степени сотрудничества налогоплательщика и наказания за налоговое правонарушение» [49, с. 62].

В Дании также функционирует система оспаривания решений налоговых органов. В структуру вышестоящих инстанций входят: налоговый местный трибунал (специальная структура в налоговой службе), налоговый национальный суд, и далее суд, рассматривающий общие вопросы права.

В США между налогоплательщиком и налоговым органом применяются предварительные налоговые соглашения (Pre-filing Agreements, PFA) [63].

Аналогичные соглашения используются и в Австралии (Annual Compliance Arrangements). Указанные процедуры дают возможность отдельным компаниям получать консультации налоговых органов по спорным вопросам законодательства или по конкретным сделкам до момента подачи налоговых деклараций.

Также в США действуют резолюции, регулирующие вопросы предварительных согласительных процедур в различных отраслях экономической деятельности (Industry Issue Resolutions Program) [5, с. 89].

Налоговый суд является специализированным судом США, куда налогоплательщик вправе обратиться до момента уплаты налога. В другие суды (районные федеральные суды, Суд федеральных исков) налогоплательщик может подать исковое заявление только после того, как налог уже уплачен.

В отличие от общих федеральных судов данный Суд вправе разрешить непрофессиональным поверенным представлять налогоплательщиков в процессе. В качестве ответчиков также выступают работники налоговой службы, а не адвокаты юридических фирм.

Стороны приходят к соглашению до начала слушания. Соглашение может быть достигнуто между сторонами и после того, как дело принято к рассмотрению судьей, причем судья содействует этому. При поступлении в

суд заявления налогоплательщика, получившего уведомление о недоимке, сторонам вручается стандартный предварительный судебный приказ с описанием порядка урегулирования спора с участием судьи-посредника. В этом приказе сторонам предлагается при первой возможности начать переговоры для урегулирования спора. Составляется досудебная записка (меморандум) по делу.

В целях ускорения рассмотрения большого количества налоговых споров дела с ценой иска до 10 тыс. долларов рассматриваются с согласия налогоплательщика специальными судьями, назначаемыми главным судьей из числа подготовленных судебных работников. Рассмотрение осуществляется в упрощенном порядке и принимаемые по ним решения не подлежат обжалованию.

На остальные решения Суда могут быть поданы апелляции в 60-дневный срок [2, с. 55].

В Австралии имеет место практика неформальных соглашений (informal settlement). Если налоговый спор может быть разрешен на уровне налогового органа, то проводятся переговоры между представителями налогового органа и налогоплательщика. При достижении соглашения данный факт фиксируется в соглашении [63].

В Нидерландах, Бельгии, США, Канаде распространена процедура медиации. Медиаторами могут выступать сотрудники налоговой службы, в свободное от основной работы время.

В Бельгии налогоплательщик может обратиться с запросом о посредничестве в разрешении спора. В течение 15 дней служба медиаторов связывается с налогоплательщиком и сообщает ему о принятии или отклонении запроса (отклонение запроса возможно, если налогоплательщиком не соблюдены иные обязательные процедуры, например не подавались возражения на акт налогового органа) [61].

А. М. Бурцева считает заслуживающими внимания «механизмы правовой защиты прав налогоплательщиков, применяемые в Германии. В данной стране превалирует концепция противодействия злоупотреблениям правами, взятая за основу в налоговом и гражданском законодательстве. Раздел 42 НК Германии закрепляет, что налогоплательщику, злоупотребившему нормами законодательства в ходе проведения операции, надлежит выплатить налог в сумме, как если бы указанная операция проведена была без подобного злоупотребления» [3, с. 89].

В Германии налоговые споры рассматривает Финансовый суд, который имеет право отменить либо изменить акт налогового органа, обязать налоговый орган принять нормативный акт или изменить ошибочно взысканные суммы налогов [49, с. 75].

Таким образом, дальнейшее развитие института досудебного урегулирования налоговых споров в России очевидно и необходимо. Совершенствование и изменение условий взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами позволит перейти на новый этап, который предполагает взаимодействие в атмосфере взаимоуважения и конструктивного диалога.

Внедрение альтернативных методов урегулирования налоговых споров и совершенствование уже имеющихся является одним из важнейших направлений сегодняшнего налогового администрирования таких споров в России.

Глава 2 Практика применения досудебного урегулирования споров между предпринимателем и налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля

2.1 Процессуальные нарушения при проведении проверок и способы их урегулирования

Затягивание, а также нарушение процессуальных сроков, не связанные с обеспечением прав и законных интересов проверяемых лиц, приводит к увеличению количества обращений (жалоб), поступающих в налоговые органы, неэффективному использованию ресурсов налоговых органов, длительности проводимых налоговых проверок, несет репутационные риски Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов.

В письме Федеральной налоговой службы от 10.01.2019 № ЕД-4-2/55 указывалось на необходимость строгого соблюдения налоговыми органами процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым кодексом РФ при проведении налоговых проверок, оформления их результатов, а также при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях неоднократно отмечалась Федеральной налоговой службой России [30].

Вместе с тем, на сегодняшний день актуальна и позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, согласно которой несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных пунктом 2 статьи 88, пунктом 6 статьи 89, пунктами 1 и 5 статьи 100, пунктами 1, 6, 9 статьи 101, пунктами 1, 6, 10 статьи 101.4, пунктом 3 статьи 140 (в случае подачи апелляционной жалобы), статьей 70 Налогового кодекса РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке [25].

Эта позиция подтверждена Конституционным судом Российской Федерации в Определениях от 24.12.2013 [23] и от 20.04.2017 [22] и получила свое развитие также в судебной практике по делам о банкротстве [13].

При проведении проверок в отношении налогоплательщиков должностными лицами налоговых органов допускаются следующие процессуальные нарушения:

- не обеспечивается возможность ознакомления с приложениями к акту проверки и его дополнению;
- не обоснованно продляются сроки рассмотрения материалов налоговой проверки, дополнительных мероприятий налогового контроля;
- не обоснованно откладывается процедура рассмотрения таких материалов;
- нарушается срок проведения камеральных и выездных налоговых проверок;
- во время приостановления проверки проводятся контрольные мероприятия;
- не соблюдается порядок составления протоколов допроса свидетелей
- почерковедческая экспертиза проводится с нарушением положений статьи 95 Налогового кодекса РФ и другие.

Значительную долю претензий налогоплательщиков, разрешаемых на этапе досудебного урегулирования налоговых споров, занимают нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки, к которым относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения [10].

Налоговые органы могут передавать налогоплательщику (его представителю) документы следующими способами: непосредственно под

расписку, по почте заказным письмом, по телекоммуникационным каналам связи.

Однако, извещение о месте и времени рассмотрения не может быть признано ненадлежащим лишь потому, что оно было осуществлено каким-либо иным способом (телефонограммой, телеграммой, по факсимильной связи или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи).

При проверке соблюдения налоговым органом обязанности по извещению лица, в отношении которого была проведена налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, должен учитываться тот факт, что статьи 101 и 101.4 Налогового кодекса РФ не содержат оговорок о необходимости извещения налогоплательщика исключительно какими-либо определенными способами, в частности, направления по почте заказного письма с уведомлением о вручении или вручения его лично под расписку [25].

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных законодательством о налогах и сборах, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Итак, существует определенный порядок действий при взаимоотношениях налогоплательщика с налоговым органом в период проверок. Каждый «промах» налоговиков впоследствии превращается в основание для подачи жалобы.

По результатам налоговой проверки составляется акт, в котором отражаются выявленные правонарушения.

Акт обязательно должен быть вручен налогоплательщику, который, в свою очередь, вправе представить возражения. Возражения вместе с актом и материалами налоговой проверки рассматриваются представителями

налогового органа, как с участием налогоплательщика, так и в его отсутствие (в случае неявки последнего).

По результатам рассмотрения принимается решение: о привлечении либо об отказе в привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. В случае недостаточности представленных в акте доказательств, предусмотрена возможность проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Федеральным законом от 03.08.2018 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» включены дополнительные обязанности для налоговых органов, а именно:

- ознакомить налогоплательщика с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля до даты рассмотрения материалов проверки;
- составить дополнение к акту проверки после окончания дополнительных мероприятий налогового контроля;
- вручить дополнение к акту лично под расписку или передать иным способом, свидетельствующим о дате его получения в течение 5 дней после его составления;
- в течение 15 дней налогоплательщик имеет право оспорить это дополнение к акту;
- вручить после проведения допроса свидетелю лично под расписку копию протокола допроса.

Следует отметить, что ранее срок вручения результатов дополнительных мероприятий налогового контроля законодательно не был урегулирован. Пробел восполняли разъяснения Пленума ВАС РФ, согласно которым данный срок должен быть аналогичен сроку вручения акта налоговой проверки, то есть составлять 5 рабочих дней [25].

В настоящее время эти разъяснения прописаны в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Также ранее в налоговом законодательстве отсутствовала обязанность налогового органа по вручению свидетелю копии протокола его допроса. В связи с чем, данный документ не вручался. Министерство финансов России в [26] и судьи в Постановлении Двенадцатого Апелляционного Арбитражного суда от 21.03.2019 № 12АП-1159/2019 [39] их поддерживали.

Несмотря на восполнение части пробелов в налоговом законодательстве, на практике до сих пор имеются проблемы, связанные с реализацией указанных норм права. Так, положениями пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса РФ предусмотрены формальные нарушения, которые неизбежно являются основанием для отмены решения по результатам налоговой проверки, к ним относятся: необеспечение возможности проверяемого лица участвовать в рассмотрении материалов проверки; необеспечение возможности этого же лица представить свои объяснения. Основаниями для отмены решения вышестоящим налоговым органом или судом могут быть иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если они привели или могли привести к принятию неправомерного решения.

Таким основанием может быть не ознакомление налогоплательщика, как с материалами проверки, так и с дополнением к акту проверки с обязательным предоставлением пятнадцатидневного срока для представления возражений.

Данное нарушение прав налогоплательщика имело место и до внесения изменений в налоговое законодательство, что подтверждается судебной практикой. Так, Арбитражным судом Московского округа от 09.02.2015 признано недействительным решение Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по г. Москве в виду того, что в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля компания была лишена возможности подготовить и представить возражения в отношении результатов данных мероприятий и итоговых выводов инспекции, так как не

была заблаговременно извещена о факте рассмотрения всех материалов проверки, и не ознакомлена заблаговременно с результатами проведенных дополнительных мероприятий [36].

Налоговыми органами допускается не извещение или ненадлежащее извещение проверяемого лица о месте и времени рассмотрения материалов проверки и принятие решения в отсутствие этого лица.

При этом, данное извещение может быть осуществлено налоговым органом не только путем направления по почте заказного письма с уведомлением о вручении или вручения его адресату непосредственно, но и иным способом (путем направления телефонограммы, телеграммы, по факсимильной связи или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи).

Инспекция должна не только подтвердить факт направления извещения в адрес налогоплательщика, но и убедиться в его получении налогоплательщиком (законным представителем).

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 20.01.2015 признаны недействительными решения ИФНС России № 31 по г. Москве о привлечении к ответственности ООО «Интерсфера» за совершение налогового правонарушения, об отказе в возмещении полностью суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, о взыскании налога, сбора, пени, штрафа, процентов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, а также электронных денежных средств, в том числе по основанию невручения налоговым органом указанных документов, включая акт проверки, руководству заявителя, либо его уполномоченным лицам [35].

Более того, даже полученное компанией извещение является ненадлежащим в том случае, если его принял неуполномоченный сотрудник фирмы.

Так, Постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.03.2018 удовлетворены требования красноярской краевой Коллегии адвокатов «Паритет» о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого по результатам выездной налоговой проверки. Коллегии адвокатов предложено перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц и пени, налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной статьей 123 и пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса РФ.

Судами установлено, что Коллегия адвокатов не извещена инспекцией о времени и месте рассмотрения материалов выездной налоговой проверки (извещение о рассмотрении материалов проверки вручено неуполномоченному лицу - главному бухгалтеру коллегии Чванько Г. С.; представленная указанным лицом доверенность коллегией адвокатов не выдавалась, председателем коллегии не подписывалась); Чванько Г. С. была отстранена от работы главного бухгалтера [32].

Кроме того, налоговыми органами допускается не извещение налогоплательщика о переносе срока рассмотрения материалов проверки, что является прямым процедурным нарушением и приводит к отмене обжалуемого решения.

Так, постановлением Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.04.2019 удовлетворены требования ООО «Энерготехсервис» о признании недействительным решения, принятого Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 3 по Ямало-Ненецкому автономному округу, согласно которому Общество привлечено к ответственности за несвоевременное перечисление налога на доходы физических лиц.

Установлено, что инспекцией в адрес общества направлено извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки от 22.01.2018 № 4168, согласно которому рассмотрение материалов камеральной налоговой проверки должно было состояться 29.01.2018.

Вместе с тем, материалы проверки были рассмотрены 30.01.2018. При этом налоговым органом не представлено доказательств извещения заявителя о рассмотрении материалов проверки 30.01.2018.

Оспариваемое решение о привлечении общества к налоговой ответственности № 4551 также принято 30.01.2018.

Учитывая, что в материалы дела не представлено доказательств извещения заявителя о рассмотрении материалов проверки 30.01.2018, суды пришли к правильному выводу о том, что налоговый орган не обеспечил обществу возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через представителя и представить объяснения, то есть допустил нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, что является безусловным основанием для отмены принятого решения [34].

Имеет место проведение контрольных мероприятий после истечения срока проведения налоговой проверки.

Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 08.12.2018 удовлетворены требования предпринимателя Вострецова А. В. о признании незаконным решения инспекции о привлечении к ответственности, которым налогоплательщику доначислен единый налог, пени и штраф.

Инспекцией после истечения срока проведения камеральной проверки и после рассмотрения апелляционной жалобы предпринимателя в вышестоящем налоговом органе, инспекцией проведен осмотр арендованных предпринимателем территории и помещений, а также направлен запрос субарендатору.

Поскольку судом установлено, что правовых оснований для проведения дополнительных мероприятий налогового контроля у инспекции не имелось, протоколы осмотра от 18.04.2018 № 1 и № 2 не отвечают критерию допустимости доказательств, так как добыты с нарушением порядка и за пределами периода проведения камеральной проверки [38].

Инспекциями не вручаются приложения к акту налоговой проверки.

Постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 03.04.2019 отменены решение Арбитражного суда Иркутской области от 25.10.2018, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 28.12.2018 в части отказа Индивидуальному предпринимателю Бровченко Ю.О. в удовлетворении требований о признании незаконным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному округу г. Братска Иркутской области. Дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Иркутской области по причине того, что судами не дана оценка тому обстоятельству, что в возражениях на акт проверки налогоплательщик указывал на невручение ему с актом проверки приложений к нему.

Невручение приложений может также служить основанием для признания решения инспекции недействительным [33].

Допускается неправомерный отказ в участии в рассмотрении материалов налоговой проверки представителей налогоплательщика.

Постановлением Федерального Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.09.2010 признано недействительным решение инспекции в отношении ООО «РеалСтрой», которым общество привлечено к ответственности за неуплату налога на добавленную стоимость в виде штрафа в сумме 1 432 410 рублей, налога на прибыль в виде штрафа в сумме 1 909 880 рублей, за неперечисление налога на доходы физических лиц в виде штрафа в сумме 10 539 рублей. Кроме того, указанным решением обществу предложено уплатить налог на доходы физических лиц в сумме 52 696 рублей, пени по налогу на доходы физических лиц - 13 385 рублей, налог на добавленную стоимость в сумме 7 162 051 рублей, пени по налогу на добавленную стоимость - 1 533 230 рублей, налог на прибыль в сумме 9 549 401 рублей, пени по налогу на прибыль - 1 925 320 рублей.

Общество для участия в рассмотрении материалов проверки направило в налоговый орган своих представителей: Ходыкина А. В. (по доверенности от 17.06.2009) и Александрову И.И. (по доверенности от 09.01.2009). Налоговый орган, рассмотрев представленные доверенности, пришел к выводу о том, что названные лица уполномоченными представителями налогоплательщика не являются, поскольку доверенности не содержат полномочий участвовать от имени общества в рассмотрении материалов проверки. Материалы проверки рассмотрены налоговым органом в отсутствие представителей налогоплательщика, по результатам рассмотрения принято решение, что отражено в протоколе от 17.06.2009.

Оценив доверенности, выданные налогоплательщиком Ходыкину А. В. и Александровой И. И., содержащие полномочия представлять интересы общества по вопросам, связанным с ведением хозяйственной и финансовой деятельности общества, в том числе, с правом совершения любых законных действий, прямо не указанных в настоящих доверенностях, но необходимых для выполнения поручения доверителя, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что названные лица являлись уполномоченными представителями налогоплательщика.

Указанные доверенности соответствуют требованиям статей 185-186 Гражданского кодекса Российской Федерации, составлены в письменной форме, подписаны руководителем предприятия, содержат печать организации, дату выдачи доверенности с указанием срока окончания действия доверенности. Заявлений о прекращении действия доверенностей либо об изъятии полномочий представителей, ограничении объема полномочий от общества не поступало. В доверенности, выданной уполномоченному представителю налогоплательщика-организации, возможно указание общего полномочия на представление интересов в отношениях с государственными органами. Ни законодательство о налогах и сборах, ни гражданское законодательство не предписывает необходимость

специального указания в доверенности полномочий на участие в рассмотрении материалов проверки. Следовательно, налоговый орган был обязан допустить представителей общества к участию в рассмотрении материалов проверки, предоставить право дать свои объяснения.

При таких обстоятельствах суды пришли к обоснованному выводу о нарушении налоговым органом процедуры рассмотрения материалов выездной проверки, которое повлекло нарушение прав налогоплательщика, выразившееся в необеспечении последнему возможности участвовать во всем процессе рассмотрения материалов налоговой проверки, представлять возражения и обосновывающие их документы. Нарушение порядка принятия оспариваемого решения является существенным нарушением и самостоятельным и безусловным основанием для признания данного решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения недействительным [44].

Налоговыми органами допускаются расхождение содержания решения по результатам проверки с содержанием акта.

Так Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.08.2013 отменена часть решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 34 по г. Москве по основаниям нарушения процедуры его принятия, поскольку оно не содержит обстоятельств совершенного ОАО «Фабрика-прачечная № 19» налогового правонарушения так, как они были установлены проверкой в акте, а именно:

- различаются методология и правовое обоснование доначисления;
- в решении приведены новые основания для доначисления налогов, не приведенные в акте;
- суммы доначислений по решению существенно превышают суммы доначислений по акту проверки.

Установленные факты ставят налогоплательщика в положение, при котором уже реализованное им право на представление возражений на акт проверки нивелируется приведенными в решении новыми основаниями [45].

Инспекциями допускается неподписание акта проверки всеми должностными лицами налогового органа, проводившими проверку.

Постановлением Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 09.03.2011 отменено решение инспекции о доначислении Индивидуальному предпринимателю Калининко Ф. Г. налогов, пени и штрафов, так как на экземпляре врученного ему акта отсутствовали подписи двух инспекторов, проводивших выездную налоговую проверку. На экземпляре же акта инспекции проставлена подпись одного из них.

В соответствии с пунктом 2 статьи 100 Налогового кодекса РФ акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого она проводилась.

Решение, принятое в отсутствие акта проверки, соответствующего требованиям налогового законодательства, является незаконным и нарушает права и законные интересы налогоплательщика. В связи с этим оспариваемое решение признается недействительным [43].

Следует отметить, если один инспектор расписался в акте проверки за другого – это тоже повод для отмены решения инспекции.

Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 29.04.2015 поддержано Решение Арбитражного суда Пензенской области от 21.10.2014 и Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2015, которыми удовлетворены требования Индивидуального предпринимателя Краснова Ю. В. о признании недействительным решения инспекции о привлечении ИП Краснова Ю. В. к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Судами установлено, что акт камеральной налоговой проверки не подписан специалистом 1 разряда ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы Вострокнутовой Л. В. в силу отсутствия 18.11.2013 на рабочем месте, а подписан государственным налоговым инспектором отдела камеральных проверок № 2 Назаровым А. В., не своей подписью, а подписью Вострокнутовой Л. В. [37].

Допускается не в полном объеме направление инспекциями документов, на основании которых сделаны выводы о доначисленных суммах налогов, пеней и штрафов. Так, Первым арбитражным апелляционным судом при рассмотрении дела № А43-244/2013 в отношении АО «Винагропром» установлено, что инспекцией не были направлены в полном объеме документы, которые перечислены в акте проверки в качестве обоснования произведенных инспекцией доначислений по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, налогу на имущество, акцизов, а именно:

- протоколы допросов сотрудников АО «Винагропром», должностных лиц контрагентов АО «Винагропром», а также иных лиц; сотрудников организаций, оказывающих транспортные услуги налогоплательщику, а также поставщикам АО «Винагропром»; сотрудников розничных магазинов, реализующих продукцию производства АО «Винагропром», ссылка на которые имеется в пункте 1.8.4 акта;
- ответы контрагентов, содержащие информацию о том, что розничные магазины не закупали продукцию производства АО «Винагропром», ссылка на которые имеется в пункте 1.8.10 акта;
- протоколы допросов должностных лиц точек розничной торговли, расположенных на территории г. Н. Новгорода и закупавших в проверяемом периоде винно-водочную продукцию АО «Винагропром», ссылка на которые имеется в пунктах 1.8.11, 18.12 акта;

– протоколы допросов работников АО «Винагропром» на предмет проведения ремонтно-строительных работ, проводимых на территории проверяемого налогоплательщика в период 2009 - 2010 годов, а также на предмет назначения и применения в производственном процессе помещений, в которых производились ремонтно-строительные работы, ссылка на которые имеется в пункте 2.4.2 акта;

– ответы ООО «Дербентский Винно-Коньячный Завод» Дагпотребсоюза, ссылка на которые имеется в пунктах 2.7.5, 2.10.1.2, 2.10.2 акта;

– ответы ООО «Винзавод Буденновский», ссылка на которые имеется в пункте 2.7.5 акта проверки.

Все выводы, изложенные в акте выездной налоговой проверки и в решении по нему, должны быть основаны на фактических обстоятельствах, выявленных при проведении проверки, и подтверждены документами, полученными налоговым органом.

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки (за исключением документов, полученных от лица, в отношении которого проводилась проверка) [40].

Рассмотренные выше ситуации свидетельствуют о наличии неоднократных случаев допущения налоговыми органами нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки.

На сегодняшний день налоговым законодательством предусмотрена возможность урегулирования процессуальных нарушений, допускаемых сотрудниками инспекций.

Так, вышестоящий налоговый орган, установив по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на решение, нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение, рассмотреть указанные

материалы, документы, подтверждающие доводы лица, подавшего жалобу (апелляционную жалобу), дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), и материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, и вынести новое решение [10, п. 3, ст. 101].

Следует отметить, что на практике реализация процедуры «восстановления нарушенных прав налогоплательщика» способствует увеличению сроков рассмотрения жалоб, что в случае оспаривания ненормативных актов налоговых органов, вступивших в законную силу, не приостанавливает действия примененных к налогоплательщику мер взыскания доначисленных сумм. Однако, негативно сказывается на финансовом состоянии предпринимателей и организаций, поскольку сумма пени по доначисленным налогам рассчитывается на дату принятия решения вышестоящим налоговым органом после проведения процедуры «восстановления прав налогоплательщика».

Вместе с тем, исследованные в настоящей работе причины отмен судами решений не в полном объеме указаны в налоговом законодательстве.

В связи с чем, в целях достижения единообразия в применении к налогоплательщикам фискальных мер целесообразно конкретизировать «иные» основания, обозначенные в пункте 14 статьи 101 Налогового кодекса РФ с учетом имеющейся судебной практики.

2.2 Разрешение споров, связанных с неправомерными действиями должностных лиц

С 1 января 2014 года введено обязательное досудебное урегулирование такой категории налоговых споров, как споры, связанные с неправомерными действиями (бездействием) должностных лиц налоговых органов. С этого момента подлежат обязательному досудебному обжалованию все виды

налоговых споров. Данное обстоятельство способствовало снижению количества рассматриваемых налоговых споров в судах, а также расширило возможности налогоплательщиков по защите своих прав и законных интересов.

Действия или бездействие должностных лиц налогового органа могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном налоговым и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации. Решение по жалобам данной категории принимается налоговым органом в течение 15 рабочих дней со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на 15 дней.

Значительную долю жалоб занимают обращения индивидуальных предпринимателей и юридических лиц на нарушения должностными лицами налоговых органов прав и законных интересов налогоплательщика при проведении проверок.

Так, при проведении камеральной проверки налоговых деклараций по НДС и после истечения ее срока, в адрес налогоплательщиков направляются информационные письма с рекомендациями провести анализ налоговых вычетов по НДС по взаимоотношениям с определенным контрагентом в целях самостоятельной проверки правильности их отражения. В случае выявления нарушений налогоплательщику предлагается представить уточненные налоговые декларации в соответствии с положениями статьи 81 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщики считают, что получение данного письма является со стороны инспекции попыткой оказать давление и возложить на них ответственность за действия третьих лиц.

Принимая во внимание предоставленное налоговому органу право проведения налогового контроля, в том числе с вызовом налогоплательщика и получения от него пояснений, а также представления документов с целью

побуждения его к оценке полноты отражения в учете хозяйственных операций и правильности формирования отчетных данных вышестоящий налоговый орган не усматривает в данном случае нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков.

Довольно часто налоговыми органами допускаются случаи неправомерного взыскания сумм необоснованной задолженности, возникающей при проверке налоговых деклараций по форме 3-НДФЛ.

Данные факты обнаруживаются налогоплательщиками в личном кабинете после отражения задолженности по налогу на доходы физических лиц, при том, что гражданином указанный налог был уплачен в полном объеме, что подтверждается выпиской по банковскому счету. Вместе с тем, в виду отсутствия информации об уплаченной сумме налога, инспекцией по месту жительства гражданина в порядке статьи 48 Налогового кодекса РФ применяются меры взыскания задолженности в виде направления в судебные органы заявления о вынесении судебного приказа о взыскании налога со счетов должника. В дальнейшем сумма задолженности взыскивается службой судебных приставов со счета налогоплательщика.

Однако при обращении такого налогоплательщика с жалобой, действия должностных лиц инспекции по взысканию с заявителя задолженности по налогу на доходы физических лиц зачастую признаются неправомерными.

Как правило, при разбирательстве устанавливается ряд технических неточностей, допущенных сотрудниками налоговых органов. Выявляется, что зачисление взысканных сумм службой судебных приставов произведено на разные реквизиты налоговых платежей и в ошибочных суммах, в связи с чем, по налогу на доходы физических лиц образуется сумма задолженности перед бюджетом, а по налогу на имущество физических лиц – переплата.

Нарушая нормы законодательства, налоговый орган не сообщает налогоплательщику о факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта, а в

нарушение пункта 6 статьи 69 Налогового кодекса РФ требование об уплате задолженности направляется в адрес налогоплательщика обычной почтовой корреспонденцией, без уведомления о получении [10].

С учетом позиции, приведенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29.03.2005, нарушение прав налогоплательщика при направлении требования об уплате налога, пеней и штрафа является основанием для признания незаконными всех последующих решений и действий инспекции по принудительному взысканию указанных сумм [41].

С 01.01.2021 в связи с упразднением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход [16] значительное количество жалоб индивидуальных предпринимателей связано с неправомерными действиями сотрудников налоговых органов при определении величины налоговой базы в патентах, выдаваемых налоговыми органами в субъектах РФ, а также на невыдачу патентов в установленный срок.

Надо отметить, что споры такого рода, как правило, решаются в досудебном порядке в пользу налогоплательщиков. Дело в том, что большинство индивидуальных предпринимателей были проинформированы об отмене системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход с 01.01.2021 и заявления на применение патентной системы налогообложения представили в налоговые органы до 31.12.2020. Однако не на всех территориях субъектов до 31.12.2020 региональными законодательными органами был принят закон о введении в действие патентной системы налогообложения [15]. Данное обстоятельство привело к ошибочному определению налоговыми органами размера налоговой базы в выдаваемых патентах (в завышенных размерах) и послужило основанием для обращения предпринимателей за разрешением данных спорных ситуаций в досудебном порядке.

Следует отметить, что наиболее весомую долю налоговых споров, разрешаемых в пользу налогоплательщиков на досудебном этапе

урегулирования, составляют претензии к необоснованному бездействию должностных лиц налоговых органов, вызванному непризнанием факта наличия обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика.

Положениями подпункта 4 пункта 5 статьи 101 и подпункта 4 пункта 7 статьи 101.4 Налогового кодекса РФ прямо предусмотрено, что в ходе рассмотрения материалов налоговых проверок и (или) иных мероприятий налогового контроля руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выявляет обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению в соответствии с пунктом 3 статьи 114 Налогового кодекса РФ не менее чем в два раза.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 15.07.1999, размер штрафа должен отвечать требованиям справедливости и соразмерности. Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств [31].

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 30.07.2013 указал, что если при рассмотрении дела, связанного с применением санкции за налоговое правонарушение, будет установлено наличие хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств (пункт 1 статьи 112 Налогового кодекса), суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан в соответствии с пунктом 3 статьи 114 Налогового кодекса уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой Налогового кодекса [25].

Учитывая, что налоговым законодательством установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.

Налоговые органы не всегда учитывают вышеуказанные положения судебных актов, более того, наличие обстоятельств, смягчающих ответственность, зачастую не исследуется даже если о них налогоплательщик ходатайствует в своих возражениях и жалобах в вышестоящий налоговый орган.

В связи с чем, Федеральная налоговая служба РФ в Письме от 24.01.2017 № СА-4-9/100 систематизировала соответствующую информацию и разработала алгоритм определения обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщиков.

Прежде всего, Федеральной налоговой службой России обращено внимание налоговых органов на необходимость проведения с налогоплательщиками разъяснительной работы на этапе направления актов, в которых предложено привлечь налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, об их праве на подачу ходатайств о применении обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения [27].

В качестве смягчающих ответственность могут быть признаны следующие обстоятельства:

- незначительность пропуска установленного срока;
- признание вины и устранение ошибок;
- благотворительная деятельность;
- социальная направленность деятельности налогоплательщика;
- тяжелое финансовое и материальное положение;

- тяжелое состояние здоровья;
- совершение правонарушения в силу стечения обстоятельств (личные и семейные обстоятельства, ошибки);
- несоразмерность деяния тяжести наказания.

Фискальное ведомство обращает внимание, что каждое из обстоятельств может применяться в качестве смягчающих ответственность при наличии соответствующих подтверждающих документов и с учетом сложившейся судебной практики.

Например, тяжелое финансовое положение организации может подтверждаться наличием обязательств по выплате заработной платы; незначительным остатком денег на счете; наличием задолженности по коммунальным, арендным платежам; процентов по кредитам; наличием убытков по предыдущим годам, результатами анализа (динамики) нескольких лет, свидетельствующими о снижении прибыли предприятия, наличием неисполненных обязательств по подписанным контрактам.

О социальной направленности деятельности налогоплательщика могут свидетельствовать его сфера деятельности; наличие значительной численности сотрудников; строительство социальных объектов; принадлежность к бюджетным учреждениям или крупным предприятиям (заводы, комбинаты); ведение некоммерческой деятельности [27].

Так, не редки случаи привлечения к налоговой ответственности предпринимателей в качестве контрагентов проверяемых лиц за непредставление в установленный срок документов (информации) по взаимоотношениям с проверяемым лицом. Минимальный размер штрафа составляет 5 000 рублей.

Предприниматель в жалобе указал на отсутствие возможности для предоставления документов по требованию инспекции в установленный срок по причине нахождения в длительной командировке. При возвращении из командировки документы были представлены в инспекцию.

Предприниматель пояснял, что является добросовестным налогоплательщиком, не имеющим задолженности перед бюджетом, и просит отменить (пересмотреть) штрафные санкции.

При рассмотрении данного обращения установлено, что налогоплательщик признал свою вину и устранил ошибки (позже установленного срока, но истребуемые документы были представлены); отсутствие ущерба бюджету, отсутствие умысла на совершение правонарушения.

В связи с чем, вышестоящим налоговым органом в рамках досудебного рассмотрения спора был снижен размер штрафных санкций в четыре раза.

Следует отметить, что возможность применения обстоятельств, смягчающих ответственность, остается актуальной на протяжении всего периода существования института досудебного урегулирования налоговых споров (с 2006 года). И особенно необходим данный механизм в сегодняшних взаимоотношениях предпринимателя с фискальными органами.

2.3 Урегулирование спора на этапе обращения предпринимателя в налоговый орган

На сегодняшний день становится все сложнее выиграть судебный процесс по налоговому спору в пользу налогоплательщика. Особенно, если предметом спора являются претензии налогового органа к взаимоотношениям налогоплательщика с сомнительными контрагентами. В связи с чем, более благоприятным вариантом является досудебное урегулирование спора, еще до момента получения решения.

Однако причинами спора могут стать претензии, связанные не только с результатами проверки, но и такие, как:

- ненаправление ответа налогоплательщику в установленный срок;
- отражение в лицевом счете неверных сумм задолженности;

- необоснованный отказ в возврате излишне уплаченного налога (сбора);
- привлечение к налоговой ответственности за непредставление (несвоевременное) представление налоговых деклараций при подтверждении впоследствии факта их направления по почте России;
- не направление требований об уплате налога в установленный срок;
- перечисление излишне уплаченных сумм в установленный срок;
- принудительное взыскание необоснованной задолженности;
- неправомерное проведение налоговым органом зачета уплаченных налогоплательщиком сумм налогов;
- неправомерное приостановление операций по счетам и другие.

Проанализируем некоторые примеры спорных ситуаций, рассмотренных Федеральной налоговой службой РФ по многим важным вопросам налогообложения.

Так, в ходе рассмотрения жалоб заявителей на бездействие налоговых органов по возврату излишне уплаченного налога Федеральной налоговой службой России установлено нарушение срока, установленного для принятия решения о возврате, несмотря на то, что, заявление на возврат представлено налогоплательщиком одновременно с налоговой декларацией по этому налогу [8].

Установлены также случаи несвоевременного возврата налога на доходы физических лиц и неполной выплаты соответствующей суммы процентов в связи с неверным определением даты поступления налоговой декларации.

Федеральной налоговой службой РФ в ходе рассмотрения жалобы установлено, что фактически налоговая декларация поступила в налоговый орган ранее, чем налоговый орган ее зарегистрировал [8].

Налоговым органом с нарушением установленного срока вынесено решение о возврате излишне уплаченного налога, и причитающая сумма налога возвращена заявителю.

Неправомерный отказ в зачете (возврате) уплаченного налогоплательщиком ранее налога и неправомерное проведение зачета уплаченных заявителем сумм налога также является причиной обращения налогоплательщиков в Федеральную налоговую службу.

Так, Федеральной налоговой службой России частично удовлетворена жалоба индивидуального предпринимателя в связи с неправомерным отказом в возврате (зачете) суммы налога, уплаченного им в связи с применением патентной системы налогообложения, после утраты права на применение данной системы налогообложения.

Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент, в том числе: в случае если налогоплательщиком не был уплачен налог в сроки, установленные пунктом 2 статьи 346.51 Налогового Кодекса РФ.

Сумма налога на доходы физических лиц, подлежащая уплате за налоговый период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения, уменьшается на сумму налога, уплаченного в связи с применением патентной системы налогообложения [11, п. 6 ст. 346.45].

Министерство финансов России в письме № 03-11-09/60956 разъяснило, что после утраты индивидуальным предпринимателем права на применение патентной системы налогообложения налог, который не был уплачен (полностью или частично) в рамках указанной системы налогообложения, взысканию не подлежит. В случае уплаты индивидуальным предпринимателем суммы указанного налога после

установленного срока уплаты, образовавшаяся переплата по налогу может быть возвращена налогоплательщику по его заявлению или зачтена в счет уплаты других налогов [24].

Заявитель, являющийся индивидуальным предпринимателем, после утраты права на применение патентной системы налогообложения, обратился в налоговый орган по вопросу возврата уплаченного им налога.

Инспекцией было отказано в возврате.

Налоговым кодексом РФ не предусмотрена возможность возврата (зачета) сумм налога по ПСН, уплаченных до утраты права применения патентной системы налогообложения. Вместе с тем, сумма налога по ПСН, после утраты им права на применение ПСН, подлежит сторнированию в карточке расчетов с бюджетом заявителя. Учитывая, что налоговым органом сторнирование указанной суммы налога не произведено, в карточке расчетов с бюджетом заявителя по налогу по ПСН переплаты не образовалось. Таким образом, Инспекцией неправомерно отказано заявителю в осуществлении зачета на сумму налога по ПСН, уплаченного после наступления срока уплаты, в счет оплаты платежей по ПСН за последующий налоговый период [6].

Выявляются случаи неправомерного приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке, а также переводов электронных денежных средств.

Так, при рассмотрении жалобы заявителя установлено, что инспекцией на основании выписок по расчетному счету индивидуального предпринимателя установлено поступление денежных средств за оказание услуг с применением специальной техники.

Налоговым органом сделан вывод об осуществлении индивидуальным предпринимателем предпринимательской деятельности в виде оказания услуг с применением спецтехники, которые по своему целевому назначению

не относятся к деятельности по оказанию автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов.

В этой связи инспекцией направлено заявителю уведомление о необходимости представления им налоговых деклараций по НДС за соответствующие налоговые периоды, и в случае непредставления таких деклараций, налоговый орган вправе принять решение о приостановлении операций по счетам в банке.

Поскольку заявителем налоговые декларации по НДС не были представлены, инспекцией были арестованы расчетные счета.

В ходе рассмотрения жалобы заявителя установлено, что проверки на предмет установления факта наличия у индивидуального предпринимателя обязанности по уплате НДС, инспекцией не проводились, акт налоговой проверки не составлялся, решение не принималось. Таким образом, обязанность заявителя по применению общего режима налогообложения инспекцией не установлена. В связи с чем, действия инспекции по приостановлению операций по счетам индивидуального предпринимателя в банке, были признаны неправомерными [7].

Следует отметить, что инспекции на местах при выявлении спорных ситуаций, разрешение которых возможно без официального обращения налогоплательщиков с жалобами, стараются урегулировать спор на этапе его возникновения. Зачастую конфликт разрешается путем проведения сверки платежей налогоплательщика, отраженных в лицевых счетах по налогам; разъяснений со стороны налогового органа причин возникновения задолженности; пояснений сумм, отраженных в требованиях на уплату налога; причин неотражения излишне уплаченных сумм в лицевых счетах по расчетам с бюджетом.

Применение данного механизма позволяет снизить количество претензионных обращений, а также дает возможность не нарушать права и законные интересы налогоплательщиков.

Глава 3 Проблемы урегулирования налоговых споров на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки и ее результатов

3.1 Особенности представления предпринимателями возражений и дальнейшие перспективы обжалования

С момента введения обязательной процедуры досудебного обжалования (2006 год), официально закрепленной в налоговом законодательстве, до сегодняшнего дня прошло значительное количество времени. Несмотря на это, в настоящее время разрешению конфликтных ситуаций, имеющих место при реализации прав и обязанностей, как налогоплательщиков, так и налоговых органов, уделяется пристальное внимание.

Рассмотрим процедуру реализации прав налогоплательщиков при досудебном обжаловании результатов налоговой проверки более подробно.

Следует отметить, что любой предприниматель или юридическое лицо, в случае несогласия с актом налоговой проверки (дополнением к нему) либо с действиями сотрудников налоговой инспекции при проведении в отношении него проверки и оформлении ее результатов, может представить свои возражения. Это начальный этап досудебной защиты и от того, насколько тщательно будут подготовлены и обоснованы претензии налогоплательщика, настолько будет зависеть результат судебного разбирательства в дальнейшем.

Предприниматель может подготовить возражения самостоятельно. Но можно и привлечь квалифицированного специалиста. Полномочия представителя в данном случае должны быть заверены нотариусом. Действительна будет и доверенность в форме электронного документа, подписанного электронной подписью доверителя.

Возражения составляются в письменном виде. При этом, при рассмотрении материалов проверки предприниматель может дополнить свои претензии и в устной форме. Это обязательно должно быть зафиксировано в протоколе рассмотрения, который ведет сотрудник налогового органа. Один экземпляр протокола обязательно должен быть вручен налогоплательщику или его уполномоченному представителю.

Возражения должны быть мотивированы и обязательно содержать дату, номер оспариваемого акта, доводы налогоплательщика, опровергающие выводы проверяющих.

К письменным возражениям можно приложить дополнительные документы, подтверждающие правомерность претензий налогоплательщика.

Данному праву налогоплательщика корреспондирует обязанность инспекции исследовать представленные документы в полном объеме и оценить их влияние на выводы, изложенные в акте и дополнении к акту проверки.

Предприниматель может представить свои возражения одним из следующих способов: лично на бумажном носителе в канцелярию налогового органа или окно приема документов инспекции; по почте; в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота [10].

Поскольку подача возражений является значимым моментом в дальнейшем положительном исходе дела, особое внимание следует обратить на структуру этого документа. Возражения в обязательном порядке должны содержать адресную часть, название, вводную часть, описательную и резолютивную части.

В адресной части указывается кому и от кого представляются возражения с обязательным указанием юридического либо почтового адреса (либо и того и другого), адреса электронной почты, номера телефона и иных идентифицирующих сведений.

Далее следует указать, кем и какая налоговая проверка была проведена. Указываются реквизиты оспариваемого акта, дата и способ получения этого акта налогоплательщиком (вводная часть).

Главную роль в подготовке возражений играет мотивировочная часть. В ней необходимо последовательно изложить: с чем конкретно не согласен налогоплательщик. В этой части обязательны ссылки на законодательство, разъяснения налоговых и финансовых органов, судебную практику. Доводы заявителя должны быть подкреплены соответствующими подтверждающими документами.

В просительной части заявителя зачастую ограничиваются общей просьбой: учесть их возражения.

Однако имеет смысл указать конкретные просьбы, например: не начислять отраженные в акте налоговой проверки конкретные суммы налогов (НДС, НДФЛ, налога на имущество, транспортного, земельного и других) пеней, не привлекать к налоговой ответственности по конкретным эпизодам, пересчитать доначисленные суммы в сторону уменьшения.

Возражения подаются в следующих случаях: на акт проверки (как камеральной, так и выездной), акт повторной выездной проверки, акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях, на дополнение к акту (по результатам дополнительных контрольных мероприятий).

Если возражения подписывает представитель предпринимателя, а не сам налогоплательщик, необходимо приложить нотариально заверенную доверенность.

При обжаловании различных видов документов, сроки обжалования также различны.

Таблица 1 – Сроки подачи возражений

Выражение несогласия	Срок для подачи возражений
На акт налоговой проверки (повторной проверки)	В течение одного месяца со дня получения акта (пункт 6 статьи 100 Налогового кодекса РФ)
На акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях	В течение одного месяца со дня получения акта (пункт 5 статьи 101.4 Налогового кодекса РФ)

Как видно из таблицы 1, письменные возражения по любому акту налоговой проверки представляются в течение одного месяца со дня получения такого акта.

По правилам статьи 6.1 Налогового кодекса РФ месячный срок истекает в соответствующее число следующего месяца. Так, если акт получен 25.07.2021, то возражения можно было представить не позднее 25.08.2021).

При этом следует учитывать некоторые важные моменты.

Во–первых, если срок оканчивается в месяце, в котором отсутствует соответствующее число, то окончание срока считается в последний день этого месяца. Так, если акт получен 30.01.2021, то возражения можно представить не позднее 28.02.2021.

Во–вторых, если срок оканчивается на выходном или нерабочем дне – окончание срока считается в день, который будет следующим ближайшим рабочим днем этого месяца. Так, если акт получен 05.12.2020, то возражения можно представить не позднее 09.01.2021.

В–третьих, в случае уклонения предпринимателем или его представителем от получения акта, такой акт отправляется почтовой корреспонденцией, при этом документ будет считаться полученным в наиболее раннее наступление следующих событий:

– в дату, когда фактически получен (момент фактического получения документа рассмотрен в определении Высшего Арбитражного суда РФ по делу № А 03-13959/2012) [18];

– шестой рабочий день с даты отправки. Так, если акт направлен инспекцией по почте 02.07.2021, то будет считаться полученным 12.07.2021. И именно с этой даты начнет отсчитываться месячный срок на представление возражений.

Отправить возражения на акт проверки можно до 24.00 часов последнего дня срока. Однако необходимо иметь в виду, что отправленные в такое время возражения могут не успеть поступить в налоговый орган до начала процедуры рассмотрения материалов проверки.

В связи с чем, не стоит откладывать отправку возражений на последний день положенного срока.

Следует отметить, что предприниматель по объективным причинам может ходатайствовать об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки (при недостаточности времени на подготовку возражений на объемный акт налоговой проверки).

Налоговым законодательством такая функция не предусмотрена, но на практике возможность подачи такого заявления допускается [18].

Перед рассмотрением возражений налогоплательщика и материалов налоговой проверки заместитель руководителя (в редких случаях руководитель) налогового органа должен соблюсти следующую процедуру:

- объявить, материалы какой проверки рассматриваются, и кто рассматривает дело;
- проверить явку лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. Как правило, это либо лично налогоплательщик, либо лицо, уполномоченное представлять его интересы.

На этом этапе должностное лицо инспекции, рассматривающее возражения, выясняет, уведомлен ли налогоплательщик о времени и месте рассмотрения надлежащим образом.

Под надлежащим уведомлением понимается вручение извещения лично налогоплательщику либо его представителю под расписку, либо получение письма, направленного по юридическому адресу. Извещение может быть направлено по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Дело в том, что должностное лицо обязано заблаговременно известить лицо, в отношении которого проводилась проверка о времени и месте рассмотрения материалов и соответствующих возражений.

Это важный момент в порядке соблюдения процедуры. От того, получил ли налогоплательщик уведомление или нет – зависит дальнейший ход развития дела.

Так, если налоговый орган направил уведомление обычным почтовым отправлением (не заказной корреспонденцией с уведомлением), считается, что налогоплательщик не уведомлен надлежащим образом, поскольку у инспекции не будет доказательств получения налогоплательщиком данного документа. Эти моменты сразу проверяются при подготовке возражений на акт проверки. И в случае установления отсутствия факта надлежащего уведомления, данное обстоятельство считается нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки.

Данной нормой предусмотрены основания, при которых вышестоящий налоговый орган может отменить решение инспекции, даже не разбирая дело по существу. Таким основанием считается обеспечение проверяемому лицу участвовать в рассмотрении материалов проверки лично либо через своего представителя, а также обеспечение возможности представить свои объяснения.

Так, в виду отсутствия представителя налогоплательщика на рассмотрении материалов камеральной налоговой проверки, проведенной в отношении ОАО «Лиман», Президиум Высшего Арбитражного суда в Постановлении от 20.04.2010 № 162/10 признал недействительным решение инспекции об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость в сумме 57 749 рублей. Представитель налогоплательщика не был извещен надлежащим образом о времени и дате рассмотрения материалов проверки [42].

Таким образом, при обжаловании в дальнейшем в апелляционном порядке процедурных нарушений налогового органа можно будет признать результаты всей проверки неправомерными.

Следует отметить, что до сегодняшнего дня такие факты в работе территориальных налоговых органов имеют место.

Далее, если комиссия по рассмотрению материалов проверки установит, что все участники по делу извещены надлежащим образом, но на рассмотрение не явились, принимается решение о рассмотрении в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения, если их участие необходимо.

Если в рассмотрении дела участвует представитель налогоплательщика, проверяются его полномочия.

Лицам, участвующим в процессе, разъясняются их права и обязанности, обозначенные в статьях 21 и 23 Налогового кодекса РФ [10].

Налоговый орган обязан оценить каждый довод как устных, так и письменных возражений. Формальность подхода к оценке доводов не допускается.

После рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика принимается одно из следующих решений:

- если доказательственная база по вменяемым предпринимателю нарушениям будет признана недостаточной – принимается решение о

проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля;

– если комиссия не усмотрит необходимости в дополнительных доказательствах – решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В случае установления необходимости проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, следует иметь в виду обязательное оформление дополнения к акту проверки, которое в течение пяти дней должно быть вручено налогоплательщику либо его представителю способом, свидетельствующим о получении таких документов.

Предпринимателю, в отношении которого проводилась проверка, необходимо предоставить время на представления возражений на дополнение к акту проверки (15 дней с даты получения дополнения к акту). [10, п. 6.2, ст. 101].

3.2 Актуальность и порядок процедуры обжалования решений налоговых органов, принятых по результатам рассмотрения возражений предпринимателей

Если предприниматель не согласен с решением, принятым в отношении него по результатам рассмотрения возражений, он может воспользоваться своим правом на обжалование. Предпринимателю требуется подать жалобу в вышестоящий налоговый орган через тот орган, который вынес решение.

То есть, в первую очередь решить данный вопрос необходимо в досудебном порядке.

Реализация данного права предусматривает апелляционный и, так называемый, обычный порядок обжалования.

Рассчитывать на апелляционный порядок обжалования можно до вступления решения инспекции в законную силу (в течение одного месяца с момента получения решения).

Данный вид обжалования дает преимущество предпринимателю, поскольку подача апелляционной жалобы отсрочит вступление решения налогового органа в законную силу. Оно вступит в силу только со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по результатам рассмотрения апелляционной жалобы, либо со дня принятия решения об оставлении жалобы без рассмотрения (но не ранее истечения срока подачи апелляционной жалобы) [10, ст. 101.2].

Более того, вышестоящий налоговый орган по результатам рассмотрения может и вовсе отменить решение нижестоящего налогового органа и принять по делу новое решение. Следовательно, до наступления указанных моментов еще некоторое время можно будет не исполнять решение по налоговой проверке.

Здесь надо иметь в виду, что при принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе не в пользу предпринимателя, будут начислены пени.

Если решение инспекции уже вступило в законную силу, а у налогоплательщика возникла необходимость его обжаловать, то сделать это возможно в течение одного года с даты принятия решения. При этом, если в отношении налогоплательщика «запущена» процедура взыскания сумм налогов, пени, штрафов, доначисленных по результатам проверки, подача жалобы в обычном порядке не приостанавливает процесс взыскания.

Таким образом, от момента вступления в силу решения налогового органа зависят сроки подачи жалоб. Виды обжалования и их сроки указаны в таблице 2.

Таблица 2 – Сроки обжалования решения по налоговой проверке

Вид обжалования	Срок для подачи жалобы
Апелляционная жалоба	В течение одного месяца со дня получения решения (пункт 6 статьи 100 Налогового кодекса РФ)
Жалоба на вступившее в законную силу решение	В течение одного года с даты принятия решения (пункт 2 статьи 139.1, пункт 9 статьи 101 Налогового кодекса РФ)
Жалоба в Федеральную налоговую службу России	В течение 3-х месяцев с даты решения вышестоящего налогового органа (пункт 2 статьи 139 Налогового кодекса РФ)

Необходимо не допускать нарушения срока подачи жалобы. Конечно, в налоговом законодательстве предусматривается возможность ходатайствовать о восстановлении пропущенного срока на обжалование по уважительным причинам. Однако на практике для апелляционного обжалования срок не восстанавливается. Дело в том, что с окончанием месячного срока электронная система налогового органа автоматически «переводит» обжалуемое решение в разряд «вступивших» в законную силу со всеми вытекающими из этого последствиями. Автоматическая информационная система налоговых органов (АИС Налог) работает в режиме 24/7, в связи с чем, меры взыскания по суммам, доначисленным по результатам проверки, применяются незамедлительно. Во избежание незапланированного списания с расчетного счета налоговой недоимки, не следует пренебрегать возможностью апелляционного обжалования.

Решение налогового органа, проводившего проверку, обжалуется в вышестоящий налоговый орган, но не напрямую, а через инспекцию, которая вынесла это решение.

Жалоба составляется в письменном виде и представляется лично или по почте, а также в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи либо через личный кабинет налогоплательщика.

При личной передаче необходимо получить отметку о принятии на втором экземпляре жалобы.

Если жалоба направляется посредством почтового отправления, то обязательно заполнить опись вложения.

Таким образом, в любом случае у подателя жалобы на руках должно быть подтверждение даты отправки жалобы.

В настоящее время, если жалоба подается в электронном виде необходимо соблюсти порядок ее представления и формат, установленный приказом Федеральной налоговой службы России от 20.12.2019 № ММВ-7-9/645 [29].

Вместе с тем, налоговое законодательство не обязывает использовать только электронный способ подачи жалобы и только по установленной форме.

Вместе с тем, при составлении апелляционной жалобы необходимо указать обязательную информацию:

- наименование, адрес, идентификационный налоговый номер (ИНН), организации, подающей жалобу (для предпринимателя, физического лица - ФИО, адрес места жительства, ИНН);
- наименование и вышестоящего налогового органа, в который подается жалоба;
- реквизиты обжалуемого решения (номер, дата). Здесь надо иметь в виду, если в жалобе не будет указано решение инспекции, нарушающее права предпринимателя, вышестоящий налоговый орган может оставить жалобу без рассмотрения;
- наименование налогового органа, принявшего оспариваемое решение;
- способ получения решения по жалобе: на бумажном носителе, в электронной форме по ТКС, лично, через личный кабинет налогоплательщика. Здесь также есть нюансы. Получить решение по

ТКС или по почте возможно только при условии, если жалоба тоже была направлена по ТКС либо по почте или лично. При отправлении жалобы через личный кабинет налогоплательщика, ответ получите только через кабинет налогоплательщика;

– основания, свидетельствующие о нарушении ваших прав. Здесь указывается вид проверки, проверяемый период, налоги, конкретные оспариваемые пункты решения, контрдоводы в свою пользу. Аргументы должны быть сформулированы кратко и со ссылками на статьи налогового законодательства РФ, в редакции, действовавшей в спорный период. Необходимо также сослаться на положительную судебную практику. При наличии по спорным эпизодам письменных разъяснений инспекции, необходимо об этом указать в жалобе. Но наилучшим аргументом будут являться документы, подтверждающие ваши доводы. В этом случае обязательно указать количество листов приложений;

– требования заявителя. Здесь указывается просьба об отмене оспариваемого решения в полном объеме либо его отдельных эпизодов.

Жалобу подписывает лично ее податель (заявитель) либо его представитель. В случае подписания жалобы представителем, указываются сведения о доверенности: дату выдачи, номер и срок действия, которая обязательно должна быть приложена к жалобе. В случае представления копии доверенности, она должна быть заверена. Это является важным моментом при обжаловании. Поскольку при несоблюдении данных требований, жалобу оставят без рассмотрения.

В случае необходимости представления дополнительных документов, предприниматель может ходатайствовать о приостановлении срока рассмотрения, но не более чем на шесть месяцев. В большинстве случаев, на практике этим правом пользуются заявители при апелляционном обжаловании.

В случае, если есть необходимость в приостановлении действия решения о привлечении к ответственности (при обжаловании решения, вступившего в законную силу), налоговым законодательством предусмотрена возможность такого приостановления. Но установлены жесткие условия.

В целях недопущения потерь бюджета, налогоплательщик должен вместе с ходатайством предоставить банковскую гарантию. Согласно требованиям пункта 58 статьи 138 Налогового кодекса РФ, по данной гарантии, банк обязуется уплатить сумму налогов, пени и штрафов, доначисленных по оспариваемому решению [10].

Срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее шести месяцев со дня подачи предпринимателем ходатайства.

Если изменились обстоятельства, то до принятия решения по жалобе предприниматель вправе отозвать ее, направив соответствующее заявление. Как правило, это происходит в случаях, когда инспекция урегулировала спор, то есть устранила допущенные нарушения, ущемляющие права налогоплательщика.

Следует помнить, что, отзывав жалобу, вы утрачиваете право на подачу повторной жалобы по тем же основаниям и в том же порядке.

Если предпринимателем уже пройден этап обжалования решения инспекции в вышестоящем налоговом органе, и результаты его не устраивают, у него есть право в течение трех месяцев с даты принятия решения по жалобе на обжалование такого решения в Федеральную налоговую службу России.

Также у плательщика есть право после частичного обжалования решения в апелляционном порядке, на подачу жалобы в обычном порядке в части, не оспоренной раньше.

Так, по итогам проверки предпринимателю доначислены суммы по налогу на доходы физических лиц и налогу на добавленную стоимость.

В апелляционном порядке были обжалованы только доначисления по налогу на добавленную стоимость.

В течение одного года с даты решения инспекции предприниматель имеет право дообжаловать оставшуюся часть решения в части налога на доходы физических лиц.

Например, решение о привлечении к налоговой ответственности индивидуального предпринимателя Петрова П. П. принято инспекцией 16 апреля 2021 года.

17 мая 2021 года Петровым П. П. подана апелляционная жалоба с претензиями в части неправомерного доначисления налога на добавленную стоимость.

18 июня 2021 года вышестоящий налоговый орган вынес решение по результатам рассмотрения апелляционной жалобы. Установив, что предпринимателем пропущены эпизоды по обжалованию неправомерного доначисления налога на доходы физических лиц, у него есть право до 18 апреля 2022 года (включительно) подать жалобу в обычном порядке в этот же налоговый орган.

Таким образом, досудебная процедура оспаривания решений налоговых органов, применяемая в России, имеет достаточное количество механизмов для реализации предпринимателями своих прав в случае несогласия с результатами налоговых проверок.

3.3 Возможные пути усовершенствования системы досудебного урегулирования налоговых споров, возникающих по результатам налоговых проверок

Известно, что каждый дееспособный гражданин, предприниматель, юридическое лицо состоит с государством в тех или иных налоговых правоотношениях. Прежде всего, это связано с наличием имущества,

транспортных средств, земельных участков, акций, получения доходов. В связи с чем, существование налоговых споров будет постоянно сопровождать все слои современного общества.

Очевидно, что с развитием информационных и цифровых технологий применение законодательных норм также должно быть своевременно актуализировано. При этом процедура налоговых правоотношений по досудебному урегулированию должна быть быстра, прозрачна, понятна, с соблюдением прав налогоплательщиков и на доверии сторон.

При существующем сегодня механизме досудебного урегулирования налогового спора сложно говорить о наличии фактора доверия сторон. Дело в том, что налоговые споры рассматриваются подразделением, входящим в структуру налоговой системы. В связи с чем, сомнения налогоплательщиков в части беспристрастности и объективности рассмотрения их жалоб и обращений, не лишены оснований.

В научной литературе, на заседаниях круглых столов, зональных совещаниях, проходящих как между представителями налоговых органов, рассматривающих жалобы, представителями Центрального аппарата Федеральной налоговой службы России и представителями российского бизнеса в последнее время актуальна проблема создания независимой структуры, занимающейся досудебным урегулированием налоговых споров.

Согласно информации Федеральной налоговой службы РФ, размещенной в открытом доступе на официальном сайте органа, за 2020 год зафиксировано снижение как количества жалоб налогоплательщиков, представленных в налоговые органы, так и количество дальнейшего обжалования в суды первой инстанции решений по заявлениям (искам) налогоплательщиков по налоговым спорам, прошедшим досудебное соответственно на 17,4% и 32,1% [51].

Это не означает, что проблемы уменьшились. Это говорит о том, что налоговые органы на местах постепенно осваивают методы работы с

налогоплательщиками, которые способствуют минимизации возможных спорных ситуаций. А вменение налоговому органу обязанности по устранению нарушения прав лица, при нарушении его прав действиями (бездействием) должностных лиц инспекции, предусмотренной положениями подпункта 1 пункта 1 статьи 139 Налогового кодекса РФ [10], нельзя переоценить.

Совершенствуется и качество работы в этой сфере. В 2020 году были утверждены порядок представления компаниями и индивидуальными предпринимателями жалоб в электронной форме по ТКС, формы, форматы, порядок их заполнения, а также форма направления решений и извещений налоговых органов по ним в электронном виде.

Также актуализируется и администрирование в области досудебного урегулирования. Так, 25.11.2020 Федеральной налоговой службой РФ издан приказ № СД-7-9/848@, направленный на установление причин возникновения споров и их устранение [28].

В целях выявления и исключения новых налоговых рисков, а также неэффективных налоговых практик, налоговая служба систематизирует обжалуемые эпизоды, приоритетные статьи налогового законодательства, оценить размер претензий налогоплательщиков и их удовлетворение вышестоящим налоговым органом в денежном эквиваленте.

Вместе с тем, требует актуализации и система взаимоотношений между налоговым органом и налогоплательщиком при досудебном урегулировании возникшего спора.

На наш взгляд в развитии досудебного урегулирования налоговых споров заслуживает внимания Федеральный закон «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)», разработанный в целях создания правовых условий для применения в Российской Федерации альтернативной процедуры урегулирования споров с участием в качестве посредника независимого лица

– медиатора (процедуры медиации), содействия развитию партнерских деловых отношений и формированию этики делового оборота, гармонизации социальных отношений [20].

Несмотря на то, что указанным Федеральным законом регулируются отношения, связанные с применением процедуры медиации к спорам, возникающим из гражданских, административных и иных публичных правоотношений, к сожалению, на сегодняшний день положения данного закона не применяются в рамках налогового законодательства.

Видимо, законодатель все-таки еще не определился в правовой природе налогового спора, и к разряду административных и публичных споров его не относит.

В свою очередь, многими государствами на законодательном уровне закреплена такая досудебная налоговая примирительная процедура, как медиация.

Первый опыт применения процедуры медиации по налоговому спору в России был применен в 2019 году в Санкт-Петербурге.

Так, опытом построения новой системы взаимоотношений между налоговыми органами и представителями бизнеса стало заключение соглашения между Межрайонной ИФНС России № 21 по Санкт-Петербургу и ООО «Риф» (до реорганизации ООО «Таллер»).

Налоговым органом после проведения предварительных контрольно-аналитических мероприятий до налогоплательщика была доведена информация о выявленных рисках неуплаты налогов. После ряда консультаций с независимой стороной (медиатором) сторонами достигнута договоренности, в соответствии с которыми налогоплательщиком в удобные для него сроки уточнены его налоговые обязательства, уплачены соответствующие суммы налога, устранены риски [9].

Безусловно, достижение соглашения с налогоплательщиком в данном случае позволило в добровольном порядке получить в бюджет суммы

неуплаченных налогов, сократить издержки, связанные с проведением выездной налоговой проверки и мероприятий по взысканию доначисленных сумм, а также судебные издержки.

Однако, данные публичные слушания экспериментально решили проблему еще до начала выездной налоговой проверки.

Но как же быть с применением медиативных процедур, если налоговая проверка уже проведена?

Факт принятия решения в пользу одной из сторон, не означает, что спор разрешен и конфликт исчерпан. Ц.А. Шамликашвили в статье «Медиация: проигравших нет», поясняет, что «зачастую, как должностными лицами, так и налогоплательщиками, движут определенные эмоциональные, психологические мотивы. А, как известно, традиционные методы разрешения споров не ориентированы на диалог и не позволяют учитывать эмоциональный аспект, человеческий фактор, наличествующий в любом споре. Вот почему в спорах, где кажется, что обе спорящие стороны правы, или спорщиков представляют высококлассные юристы, опирающиеся на значительную доказательственную базу, нередко самый разумный выход – договориться. Однако сделать это без посторонней помощи трудно. И именно здесь на помощь участникам спора может прийти медиация» [55].

Опыта рассмотрения налогового спора с участием медиаторов, связанного с обжалованием решения по результатам налоговой проверки даже в рамках публичных слушаний в России пока нет.

Представляется, что в этом вопросе не обойтись без внесения изменений в действующее налоговое законодательство. Ведь если российский законодатель не признает налоговый спор административным или публичным, то по смыслу Федерального закона «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)», действие настоящего закона может распространяться на отношения, связанные с урегулированием налоговых споров путем

применения процедуры медиации только в случаях, предусмотренных специальными законами.

В качестве альтернативного варианта реорганизации системы досудебного урегулирования Федеральная налоговая служба в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 16.11.2020 №1830 начала работу по модернизации налоговых органов России.

В соответствующих федеральных округах на базе Межрегиональных инспекций будут созданы специальные центры компетенции по досудебному урегулированию налоговых споров. Указанная оптимизация организационно-функциональной структуры ФНС России позволит добиться единообразия применения правовых подходов при вынесении решений по жалобам, а также повысить эффективность контроля за деятельностью подразделений по досудебному урегулированию споров [21].

С точки зрения беспристрастности и объективности рассмотрения жалоб налогоплательщиков, такая реорганизация должна оправдать себя. Практика покажет, насколько это будет оправдано и эффективно для самих налогоплательщиков. Очевидно, что без электронного документооборота не обойтись. Электронное взаимодействие между налогоплательщиком и государством актуально, как никогда.

Но это нюансы, сопровождающие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков и административно-контрольную функцию налоговых органов России. Будущее все-таки за применением медиативных процедур в досудебном урегулировании налоговых споров.

Заключение

При активно развивающемся налоговом законодательстве, какое мы имеем на сегодняшний день, теоретически существует необходимость все-таки раскрыть понятие «налоговый спор» и закрепить его законодательно. Несмотря на многочисленную полемику вокруг данной проблемы, наиболее правильным будет определение налогового спора, как конфликта, имеющего место между субъектами налоговых правоотношений, касающимся правомерности ненормативных актов налогового органа и действий (бездействий) должностных лиц налогового органа, – с одной стороны, и претензий к налогоплательщику по исполнению им своих обязанностей по своевременности и полноте исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов, – с другой.

Анализ опыта зарубежных стран, касающийся порядка урегулирования конфликтных ситуаций в сфере налогообложения, показал жизнеспособность таких форм альтернативного урегулирования споров, как: консультации, переговоры, протоколы разногласий, посредничество, проекты мирового соглашения, примирительные и согласительные процедуры.

Метод процедуры медиации, примененный в процессе публичных слушаний в России, также был результативен.

К сожалению, с момента принятия закона «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» прошло более 11 лет (27.07.2010), а данная процедура в налоговом процессе до сих пор не пользуется должным вниманием со стороны государства.

Вместе с тем, еще Пленумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении № 50 от 18.07.2014 установлены своего рода ограничения в использовании примирительных соглашений в налоговых спорах. Указано, что «в качестве предмета такого соглашения не может

являться изменение налоговых последствий оспариваемых действий с учетом того, какие последствия определены налоговым законодательством. Допускается заключение примирительных соглашений, в которых признаются такие обстоятельства, как признание налоговым органом не учтенных в ходе мероприятий налогового контроля сумм расходов и налоговых вычетов, влияющих на действительный размер налоговых обязательств, признание наличия смягчающих обстоятельств, приводящих к уменьшению налоговых санкций, которые содержат правовую квалификацию деятельности лица, участвующего в деле, влекущую изменению его налоговой обязанности (например, признание экономически обоснованного и документально подтвержденного размера произведенных расходов, нормальной величины потерь товаров, приемлемости используемых налогоплательщиком способов налоговой оптимизации его деятельности» [19, п.27].

Вместе с тем, Верховным Судом Российской Федерации обобщается информация, поступающая из судов общей юрисдикции и арбитражных судов по применению ими примирительных процедур в рамках закона «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)».

Так за период с 2013 по 2014 годы в качестве одной из причин неприменения судами примирительных процедур указывалось на «необязательность проведения процедуры медиации до обращения в суд» [46].

Высшим судебным органом проанализирована статистика применения примирительных процедур в разрезе категорий рассматриваемых споров.

Однако данные об использовании медиации в налоговых спорах Верховного Суда РФ в обзорах как за 2013-2014 годы, так и за 2015 год не отражены [47].

В связи со спецификой спора в качестве «налогового», а также в виду наличия специального законодательства, регулирующего правоотношения субъектов в виде государства и налогоплательщика, а также в виду наличия реальной проблемы в урегулировании налоговых споров, будет актуальным внесение изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в Раздел VII «Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» в виде отдельной главы 19.1 «Порядок применения примирительных и согласительных процедур при обжаловании ненормативных актов налоговых органов». Значимые положения данной главы должны соотноситься с положениями уже применяемого Федерального закона «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)», с учетом Постановления Пленума ВАС РФ № 50, а также приемлемого для Российской Федерации зарубежного опыта применения медиации в налоговых правоотношениях.

Вместе с тем, создание в России центров компетенции по досудебному урегулированию налоговых споров на базе межрегиональных инспекций, безусловно, не менее важный и прогрессивный шаг, но в плане администрирования данной процедуры.

Объединение функционала центра компетенции с внедрением в досудебное урегулирование налоговых споров механизмов процедуры медиации, как на этапе рассмотрения возражений налогоплательщика на акт проверки, так и в последующем при рассмотрении жалобы по результатам налоговой проверки, закрепленных на законодательном уровне будет способствовать повышению доверия со стороны налогоплательщиков к налоговой системе России в целом, дальнейшему снижению налоговых споров, рассматриваемых судами различных инстанций.

Список используемой литературы и используемых источников

1. Аракелова М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: 12.00.04: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Москва, 2017. С. 282. URL:<https://dissecat.com/content/alternativnyye-formy-dosudebnogo-uregulirovaniya> (дата обращения: 04.03.2021).

2. Борзунова О. А. Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов: Налоговые споры: теория и практика: октябрь. М. 2003. С. 54-59.

3. Бурцева А. М. Легальная и нелегальная минимизация налогов за рубежом: Российский налоговый курьер. 2015. № 5. С.89.

4. Зеленцов А. Б. Теоретические основы правового спора: 12.00.01: диссертация на соискание степени доктора юридических наук. Москва, 2005. С. 435.

5. Каминская Е.А. Причины конфликтных ситуаций, вытекающих из налоговых правоотношений и способы досудебной защиты прав налогоплательщиков в России и за рубежом: Международный научный журнал Молодой ученый. 2021. № 11 (353). С.129.

6. Материалы Интернет-сервиса Федеральной налоговой службы РФ «Решения по жалобам» [Электронный ресурс] URL:https://www.nalog.ru/rn77/service/complaint_decision/6053502 (дата обращения: 16.04.2021).

7. Материалы Интернет-сервиса Федеральной налоговой службы РФ «Решения по жалобам» [Электронный ресурс] URL:https://www.nalog.ru/rn77/service/complaint_decision/6092026 (дата обращения: 17.04.2021).

8. Материалы Интернет-сервиса Федеральной налоговой службы РФ «Решения по жалобам» [Электронный ресурс] URL:https://www.nalog.ru/rn77/service/complaint_decision/6126170 (дата обращения: 08.04.2021).

9. Медиация – новое слово в налоговом контроле [Электронный ресурс]: Материалы публичных обсуждений в формате круглого стола по теме: Перспективы использования медиативных процедур с налогоплательщиками во внесудебном порядке. URL:https://www.nalog.ru/rn78/news/activities_fts/10194093 (дата публикации: 16.11.2020, дата обращения: 04.01.2021).

10. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая : принята Федеральным законом от 31.07.1998 № 146-ФЗ : официальный текст по состоянию на 20.04.2021 года с изменениями и дополнениями согласно Федеральному закону от 29.12.2020 года № 470-ФЗ. URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_19671 (дата обращения: 02.06.2021).

11. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая : принята Федеральным законом от 05.08.2000 № 117-ФЗ : официальный текст по состоянию на 02.07.2021 года с изменениями и дополнениями согласно Федеральным законам от 02.07.2021 года № 305-ФЗ и № 307-ФЗ. URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_28165 (дата обращения: 07.10.2021).

12. Николаева Л.А., Соловьева А.К. Административная юстиция и административное судопроизводство: зарубежный опыт и российские традиции: сб. СПб. : Юридический центр Пресс. 2004. С. 330.

13. Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства : утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016 в ред. от 26.12.2018. URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_209226 (дата обращения: 05.03.2021).

14. Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика)/ С.В. Овсянников. Правоведение. 1996. № 3. С. 144-149. URL:<https://www.elibrary.ru> (дата обращения: 05.03.2021).

15. О введении в действие патентной системы налогообложения на территории Краснодарского края : Закон Краснодарского края от 16.11.2012. [URL:https://www.nalog.gov.ru/rn23/about_fts/doc/10603181](https://www.nalog.gov.ru/rn23/about_fts/doc/10603181) (дата обращения: 06.07.2021).

16. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» : Федеральный закон от 29.06.2012 № 97-ФЗ в ред. от 02.06.2016. URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_131891 (дата обращения: 06.07.2021).

17. О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» : Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ. [URL:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61787](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61787) (дата обращения: 30.09.2021).

18. О моменте фактического получения документа : Определение Высшего Арбитражного суда РФ от 24.05.2013 № ВАС-6232/13 по делу № А 03-13959/2012. URL:<https://sudact.ru/arbitral/doc/>(дата обращения: 08.10.2021).

19. О примирении сторон в арбитражном процессе : Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.07.2014 № 50. [URL:https://vsrf.ru/documents/arbitration/17747](https://vsrf.ru/documents/arbitration/17747) (дата обращения: 15.10.2021).

20. Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации) : Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ (ред. от 27.06.2019). URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150895/ (дата обращения: 08.10.2021).

21. Об оптимизации структуры и численности федеральных государственных гражданских служащих и работников, замещающих должности, не являющиеся должностями федеральной государственной гражданской службы, федеральных министерств, руководство деятельностью

которых осуществляет Правительство Российской Федерации, федеральных служб и федеральных агентств, подведомственных этим федеральным министерствам, федеральных служб и федеральных агентств, руководство деятельностью которых осуществляет Правительство Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 16.11.2020 №1830. [URL:http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202011160036/](http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202011160036/) (дата обращения: 08.10.2021).

22. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Мельинвест» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 20.04.2017 № 790-О. П. 2. URL: <https://www.sudact.ru/arbitral/doc/> (дата обращения: 05.06.2021).

23. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Григорьева Дмитрия Николаевича на нарушение его конституционных прав подпунктом 7 пункта 1 статьи 31, пунктом 2 статьи 70 и пунктом 7 статьи 166 Налогового кодекса РФ : Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 24.12.2013 № 1988-О. П. 2. URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_158142 (дата обращения: 05.03.2021).

24. О направлении письма Минфина России : письмо Федеральной налоговой службы России от 09.12.2014 № ГД-4-3/25457@. [URL:https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70719054](https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70719054) (дата обращения: 12.06.2021).

25. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 30.07.2013 № 57. [URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_151174](https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_151174) (дата обращения: 05.03.2021).

26. О порядке проведения камеральной налоговой проверки; о порядке участия лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, в процессе рассмотрения материалов проверки, в том числе материалов,

полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля : письмо Минфина России от 06.11.2009 № 03-02-08/82). URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_325223 (дата обращения: 05.03.2021).

27. О применении смягчающих ответственность обстоятельств : письмо Федеральной налоговой службы от 24.01.2017 № СА-4-9/100. URL:<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71495570> (дата обращения: 16.06.2021).

28. Об утверждении Порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрирующих) органов и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 23.01.2018 № ММВ-7-9/36@ : Приказ Федеральной налоговой службы России от 25.11.2020 № СД-7-9/848. URL:https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/10365773/ (дата обращения: 08.10.2021).

29. Об утверждении формы жалобы (апелляционной жалобы) и порядка ее заполнения, а также форматов и порядка представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещения) по ним в электронной форме : Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 20.12.2019 № ММВ-7-9/645. URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_344275/ (дата обращения: 09.10.2021).

30. О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации : письмо Федеральной налоговой службы РФ от 10.01.2019 № ЕД-4-2/55. URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_316923 (дата обращения: 05.03.2021).

31. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» : Постановление

Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П. [URL:https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_23820](https://www.consultant.ru/document/cons_LAW_23820) (дата обращения: 06.07.2021).

32. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.03.2018 № Ф02-45/2018). [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

33. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 03.04.2019 № Ф02-1255/2019. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

34. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.04.2019 № А81-4953/2018. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

35. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.01.2015 № Ф05-15735/2014. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

36. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.02.2015 № Ф05-16883/2014. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

37. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 29.04.2015 № Ф06-23225/2015. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

38. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.12.2018 № Ф09-7976/18). [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

39. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2019 № 12АП-1159/2019 по делу № А57-9089/2018). [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

40. Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2014 № А43-6244/2013. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

41. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04 по делу № А03-13136/03-3. [Электронный ресурс] [URL:https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12039754](https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12039754) (дата обращения: 06.07.2021).

42. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 апреля 2010 г. № 162/10 [Электронный ресурс] [URL:https://www.garant.ru](https://www.garant.ru) (дата обращения: 10.10.2021).

43. Постановление ФАС Волго - Вятского округа от 09.03.2011 № А29-4799/2010. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

44. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.09.2010 № А33-20479/2009. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

45. Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 21.08.2013 № 09АП-20318/2013. [Электронный ресурс] [URL:https://www.sudact.ru/arbitral/doc/](https://www.sudact.ru/arbitral/doc/) (дата обращения: 05.06.2021).

46. Справка о практике применения судами Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 163-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» за период с 2013 по 2014 г. : утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 1 апреля 2015г./ Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2015. № 6.

47. Справка о практике применения судами Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 163-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» за 2015 год : утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 22 июня 2016г. [URL:https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71329664/](https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71329664/) (дата обращения: 15.10.2021).

48. Сухарева Н.В. Административно-правовые споры в сфере экономики/ Н.В. Сухарева. Право и экономика. 2001. № 4. С. 55-63.

49. Третьяк И. Ю. Досудебное урегулирование налоговых споров: российский и зарубежный опыт/ И. Ю. Третьяк. Евразийский Союз Ученых. 2019. № 6(63). [URL:https://www.euroasia-science.ru](https://www.euroasia-science.ru) (дата обращения: 03.03.2021).

50. ФНС России переходит на двухуровневую систему управления. [Электронный ресурс] [URL:http:// www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10253893/](http://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10253893/) (дата обращения: 08.10.2021).

51. ФНС России подвела итоги досудебного урегулирования споров за 2020 год и дала подсказки по их успешному разрешению. [Электронный ресурс] [URL:https://www.nalog.ru/rn86/news/activities_fts/10574446/](https://www.nalog.ru/rn86/news/activities_fts/10574446/) (дата обращения: 04.03.2021).

52. Хаманева Н.Ю. Проблемы административной юстиции на современном этапе развития России как института защиты прав и свобод граждан в сфере исполнительной власти : Проблемы административной юстиции: Материалы семинара. М. : Статут : Ин-т «Открытое Общество», 2002. С. 3-17. [URL:https://www.lawlibrary.ru/article1123886](https://www.lawlibrary.ru/article1123886) (дата обращения: 03.03.2021).

53. Цацулина Е.И. Производство по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в арбитражных судах первой инстанции: 12.00.15: автореферат диссертации на соискание научной степени кандидата юридических наук. Саратов. 2005. С. 26. [URL:https://dissecat.com](https://dissecat.com) (дата обращения: 04.03.2021).

54. Цветков И.В. Партнерство в налоговой сфере: миф или реальность?/ И.В. Цветков. Налоговед. 2008. № 6. С. 22-27. [URL:https://nalogoved.ru/art/1622](https://nalogoved.ru/art/1622) (дата обращения: 04.03.2021).

55. Шамликашвили Ц.А. Медиация: проигравших нет.// Главная книга. 2011. № 3. [URL:http://glavkniga.ru/elver/2011/3/44-mediatsija_proigravshikh_net.html](http://glavkniga.ru/elver/2011/3/44-mediatsija_proigravshikh_net.html) (дата обращения: 19.07.2021).

56. Шинкарьук Д.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование: 12.00.14: Диссертация на соискание степени кандидата юридических наук. Омск. 2008. С. 163. [URL:https /dlib.rsl.net](https://dlib.rsl.net) (дата обращения: 04.03.2021).

57. Щекин Д. М.; под ред. С.Г. Пепеляева. Налоговое право государств — участников СНГ (общая часть) : учеб. пособие. М. : Статут, 2003. С. 368-370.

58. Юлдашев А.Р. Финансовые суды Германии. М. 2014. С. 75 [URL:https://lawlibrary.ru/izdanie38924.html](https://lawlibrary.ru/izdanie38924.html) (дата обращения: 04.03.2021).

59. Jesus L. T. Spain. The tax disputes and litigation review. Second edition. - Law Business Research Ltd. L. T. Jesus./ Евразийский Союз Ученых. 2019. № 6(63). P. 219. [URL:http://www.euroasia-science.ru/wp-content/upload/2019](http://www.euroasia-science.ru/wp-content/upload/2019) (дата обращения: 04.03.2021)/

60. Karima Sid Ahmed. Droits fondamentaux du droit contribuable et procedurer fiscales. L`Harmattan, 2008. С.28.

61. Marc Quaghebeur. We may have not a government but we have tax mediation. 2011, January. [URL:http://www.amcham.be/Publications/AmChamConnect](http://www.amcham.be/Publications/AmChamConnect) (дата обращения: 04.03.2021).

62. Ossi Naapaniemi, Lauri Lehmusojä and Meeri Tauriainen. Finland. The tax disputes and litigation review. Second edition : Law Business Research Ltd. P. 112-124. [URL:http://www.bakermckenzie.com/bk_toronto_taxdisputes_litigation_feb15.pdf](http://www.bakermckenzie.com/bk_toronto_taxdisputes_litigation_feb15.pdf) (дата обращения: 04.03.2021)

63. Revenue Procedure 2003-36. [URL:http://www.irs.gov/businesses/article](http://www.irs.gov/businesses/article) (дата обращения: 04.01.2021).